



**REPÚBLICA DE COLOMBIA**

# **Doctrina Contable Pública Compilada**

**Actualizada**

**Del 2 de enero al 31 de diciembre de 2019**

**¡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**

**Luz Adriana Moreno Marmolejo**

**GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN Y NORMAS**

Rocío Pérez Sotelo - Coordinadora

Freddy Armando Castaño Pineda

Gloria Alcira Garzón Galán

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

Dora Alicia Donato Montañez

Elizabeth Muñoz Hernández

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

**Publicación**

09 de marzo de 2020

## Contenido

<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>6</b>
<b>1. MARCO NORMATIVO -ENTIDADES DE GOBIERNO.....</b>	<b>12</b>
1.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO .....	12
1.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	37
1.3 CUENTAS POR COBRAR .....	93
1.4 PRÉSTAMOS POR COBRAR .....	603
1.5 INVENTARIOS .....	622
1.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO .....	676
1.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.....	1082
1.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES .....	1101
1.9 OTROS ACTIVOS .....	1102
1.10 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA.....	1383
1.11 PRÉSTAMOS POR PAGAR .....	1386
1.12 CUENTAS POR PAGAR .....	1390
1.13 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.....	1457
1.14 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS.....	1596
1.15 PROVISIONES .....	1597
1.16 OTROS PASIVOS .....	1608
1.17 PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO.....	1632
1.18 INGRESOS FISCALES .....	1663
1.19 INGRESOS-VENTA DE BIENES.....	1683
1.20 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS.....	1684
1.21 INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES .....	1698
1.22 INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.....	1752
1.23 OTROS INGRESOS.....	1764
1.24 GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN .....	1780
1.25 GASTOS DE VENTAS .....	1797
1.26 GASTOS DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES .....	1797

1.27	GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES .....	1798
1.28	GASTO PÚBLICO SOCIAL.....	1842
1.29	GASTOS-DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS.....	1856
1.30	GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES .....	1856
1.31	OTROS GASTOS .....	1857
1.32	CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.....	1885
1.33	COSTOS DE VENTAS .....	1885
1.34	COSTO DE VENTAS DE BIENES.....	1885
1.35	COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS .....	1885
1.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES .....	1886
1.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS EDUCATIVOS.....	1890
1.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD.....	1890
1.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN- SERVICIOS DE TRANSPORTE .....	1890
1.40	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS PÚBLICOS.....	1890
1.41	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA ...	1890
1.42	OTROS SERVICIOS.....	1890
1.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- ACTIVOS CONTINGENTES .....	1890
1.44	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES.....	1890
1.46	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS POR CONTRA (CR) .....	1902
1.47	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -PASIVOS CONTINGENTES.....	1903
1.48	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS FISCALES.....	1915
1.49	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL .....	1915
1.50	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR CONTRA (DB).....	1915
1.51	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA. ....	1916
<b>2.</b>	<b>MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO .....</b>	<b>2314</b>
<b>3.</b>	<b>MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO-RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN .....</b>	<b>2316</b>
<b>4.</b>	<b>MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO .....</b>	<b>2318</b>

5. MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN .....	2320
6. MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE .....	2322
7. CONCEPTOS MODIFICADOS .....	2323

## 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 presentan los criterios que deben tenerse en cuenta para la búsqueda exitosa de los conceptos requeridos.

### ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

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

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

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

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

## CLASIFICACIÓN DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

### Criterios básicos

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

### Marco Normativo

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

**Entidades de Gobierno** Corresponde al conjunto de normas aplicables por las entidades cobijadas por la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, entre otras, la introducida por la Resolución N° 484 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; la Resolución 319 de 2019 por la cual se modifica el numeral 5.4. Beneficios posempleo de la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y la Resolución 368 de 2019 por la cual se sustituye, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Norma de administración de recursos de seguridad social en pensiones por la Norma de recursos del régimen de prima media con prestación definida administrados por Colpensiones.

Así mismo, la Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, mediante la Resolución N° 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a este organismo de

regulación, en las condiciones y plazos definidos mediante la Resolución 706 de 2016 y sus modificaciones.

A partir del 1º de enero de 2020 mediante la Resolución N° 425 de 2019, se deroga las resoluciones 484 de 2017, 582 de 2018, 131 de 2019 y 319 de 2019, el artículo 1º de la Resolución 368 de 2019 y la doctrina contable pública que le sea contraria.

**Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.** Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades comprendidas en la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones expedidas por la C.G.N., en especial por la Resolución N° 607 de 2019 que modifica el conjunto de normas aplicable a estas empresas y la Resolución N° 047 de 2019 que modifica la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente.

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

A partir del 1º de enero de 2020 mediante la Resolución N° 426 de 2019 se deroga las resoluciones 607 de 2016 y 047 de 2019 y la doctrina contable pública que le sea contraria.

**Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público-Régimen de excepción.** Corresponde al marco normativo aplicable por las Sociedades de Economía Mixta que se acogieron a la excepción establecida en el párrafo 2 del Artículo 2 de la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, expedida por la C.G.N.

La regulación para el año 2019 corresponde al conjunto normativo contenido en el Anexo Técnico del Decreto N° 3022 de 2013, el cual fue compilado mediante el Anexo Técnico N° 2 del Decreto N° 2420 de 2015; el Anexo 2.1 adicionado por el Decreto N° 2496 de 2015, y las modificaciones a estos anexos, señaladas en los Decretos N° 2131 y N° 2132 de 2016, y N° 2170 de 2017.

Así mismo, la Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, mediante la Resolución N°. 139 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público



para efectos de registro y reporte de información financiera a este organismo de regulación, en las condiciones y plazos definidos mediante la Resolución N° 706 de 2016 y sus modificaciones.

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

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

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

Adicionalmente, la Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, mediante la Resolución N° 611 de 2017, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades en Liquidación para efectos de registro de los hechos económicos y reporte de información financiera este organismo de regulación, en las condiciones y plazos definidos mediante la Resolución N° 706 de 2016 y sus modificaciones.

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

El Régimen de Contabilidad Pública precedente pierde validez a partir del año 2018 con la entrada en vigencia de la Resolución N° 533 de octubre de 2015 y sus modificaciones, entre otras, las introducidas por las Resoluciones N° 693 de 2016 y N° 484 de 2017 que modifican el cronograma de aplicación del marco normativo de Entidades de Gobierno y el conjunto de normas aplicables a estas entidades, respetivamente. No obstante, dadas las circunstancias fundamentalmente relacionadas con los procesos de auditorías adelantadas por los organismos de control fiscal en períodos contables anteriores al año 2019, aún se presentan consultas sobre el RCP precedente.

### **Tema**

Se define a partir de la problemática planteada por el consultante, y corresponde al aspecto o situación genérica a resolver, dentro de la estructura del Catálogo de cuentas del respectivo Marco normativo que aplique a la entidad o caso consultado. En una misma consulta pueden coexistir varios temas.

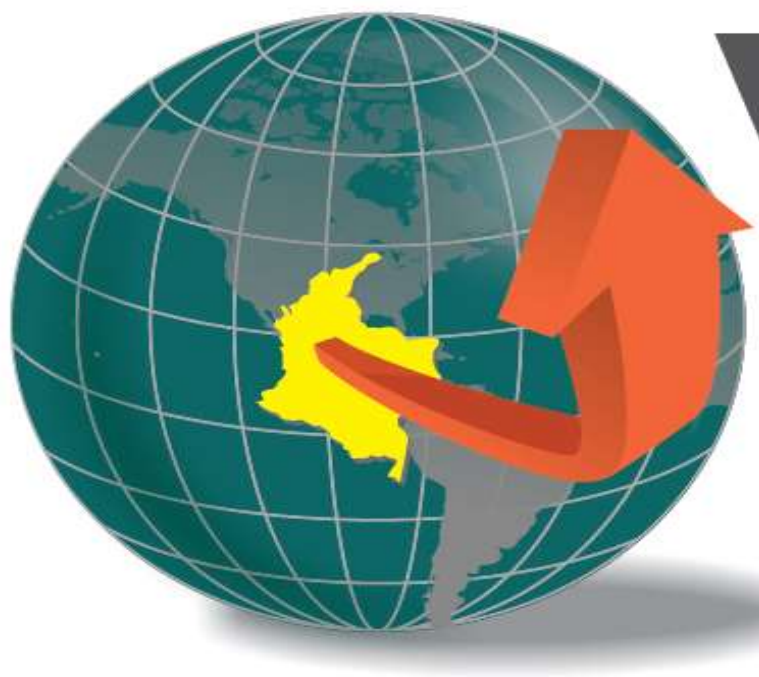
### **Subtema**

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

# Capítulo 1

## Marco Normativo

### Entidades de Gobierno



**1. MARCO NORMATIVO -ENTIDADES DE GOBIERNO****1.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO****CONCEPTO N° 20192000000861 DEL 14-01-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo Otros pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	En qué momento se debe reconocer el ingreso en una entidad pública del orden territorial cuando es fin de año y se presume que el recaudo de los recursos de algunos de los convenios se realizará hasta la siguiente vigencia.

Doctora

LEIDY TATIANA PABÓN LEAL

Instituto de Cultura y Turismo de Pamplona

Pamplona-Norte de Santander.

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20185500046862, del 19 de noviembre de 2018, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Buenas noches, por medio de la presente quería consultar en qué momento debo reconocer el ingreso en una entidad pública del orden territorial cuando es fin de año y se presume que el recaudo de los recursos de algunos convenios se realizará hasta la siguiente vigencia. ¿es posible reconocerlos contablemente sin reconocer el recaudo presupuestalmente?”.

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

**CONSIDERACIONES**

El numeral 6.1.1. Activos del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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. (...).

Por otra parte, el numeral 6.2.3 Reconocimiento de ingresos del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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.

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.

Además, el numeral 1.1 Criterio general de reconocimiento de los ingresos de transacciones sin contraprestación de la Norma de INGRESOS contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

#### 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.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El Instituto de Cultura y Turismo de Pamplona para determinar el momento de reconocer un ingreso debe tener en cuenta lo establecido en el numeral 6.2.3 Reconocimientos de ingresos del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno. En consecuencia, reconocerá un ingreso cuando se generan incrementos en los beneficios económicos o con 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 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, lo que 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.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000000841 DEL 14-01-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo Otros activos Cuentas por pagar Operaciones interinstitucionales Gastos de administración y operación
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de recuperación de pagos anticipados por compra de tiquetes y el correspondiente reintegro al Municipio.

Doctor  
FREDDY MAURICIO VÉLEZ OSORIO  
Profesional Universitario  
Departamento de Contabilidad  
Contraloría Municipal de Tuluá  
Tuluá-Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004770-2, del 23 de noviembre de 2018, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“A continuación planteo, mediante un ejemplo, la situación sobre la cual cordialmente solicito orientación:

Una Contraloría Municipal al cierre de la vigencia 2017 realiza reserva presupuestal por \$1.600.000, para adquirir tiquetes prepagos.

La causación del gasto y pago de los tiquetes se realizó en enero de 2018, así:

Código	Db	Cr
511119	\$1.600.000	
11100501		\$1.600.000

En septiembre de 2018 informan cambio del concesionario de peajes, por lo cual se hará devolución del dinero representado en los tiquetes físicos pendientes de consumo, lo cual corresponde a \$400.000.



Teniendo en cuenta que la reserva afectó el presupuesto de la vigencia 2017, es claro que el dinero recibido del concesionario (\$400.000) tendrá que entregarse al Municipio.

Así las cosas, deben realizarse varios asientos contables sobre los cuales versa mi pregunta:

**1) Recuperación del gasto no realizado (\$400.000):**

¿Cuál de las siguientes cuentas debo utilizar como contrapartida crédito por el recibo del dinero?:

**511119:** Con el fin de que la cuenta del gasto refleje su valor real o

**480826:** Por efectos de dinámica contable.

**2) Creación de Cuenta por pagar a favor del Municipio (\$400.000):**

Como se trata de un ingreso afectado de la vigencia anterior (2017), una vez recibido el dinero por parte del Concesionario, la Contraloría Municipal debe crear un pasivo a favor del Municipio a fin de devolver dicho dinero.

¿Cuál debe ser la contrapartida débito de la Cuenta por pagar a favor del Municipio?

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

**CONSIDERACIONES**

La descripción y la dinámica de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno, señalan:

**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.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno, establecen:

## 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.

La descripción y la dinámica de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno, señalan:

## 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.

La descripción y la dinámica de la cuenta 5111-GENERALES, del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno, señalan:

## 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.

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 períodos 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

La descripción y la dinámica de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE, del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno, establecen:

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de a) los recaudos efectuados por la tesorería centralizada de los ingresos reconocidos por otra entidad del mismo nivel; b) los recursos recaudados por la tesorería centralizada por obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel; c) las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la tesorería

centralizada, y d) los reintegros de los fondos entregados por la tesorería centralizada, que se reciban con posterioridad al cierre del período contable en que dichos fondos fueron girados.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.
- 2- El valor de las reclasificaciones temporales, en la tesorería centralizada, de los recaudos que al final del período hayan sido asignados a una entidad y que no correspondan a derechos u obligaciones de esta.

##### SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recaudados por la tesorería centralizada cuyo ingreso lo reconoce otra entidad del mismo nivel.
- 2- El valor de los recursos recaudados por la tesorería centralizada, por obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel.
- 3- El valor de los recursos recibidos por la entidad de la tesorería centralizada originados en devoluciones.
- 4- El valor de los reintegros de los fondos entregados por la tesorería centralizada, que se reciban con posterioridad al cierre del periodo contable en que dichos fondos fueron girados.

Por último, la descripción y la dinámica de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno, establecen:

#### 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.

## DINÁMICA

### SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la disminución de los derechos causados en la entidad.
- 2- El valor de las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar cuyo recaudo lo efectúa la tesorería centralizada.
- 3- El valor de las devoluciones giradas por la tesorería centralizada.
- 4- 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.
- 5- El valor de los reintegros de los fondos recibidos de la tesorería centralizada, que se entreguen con posterioridad al cierre del período contable en que dichos fondos fueron recibidos.

### 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:

El procedimiento contable que la Contraloría debió aplicar con ocasión de la adquisición, consumo de los tiquetes consumidos y el reintegro del valor de los tiquetes no consumidos, es el siguiente:

1. En la adquisición de los tiquetes a utilizar progresivamente a futuro, se debita la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y se acredita la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.
2. En la utilización de los tiquetes adquiridos se debita la subcuenta 511119-Viáticos y gastos de viaje de la cuenta 5111-GENERALES y se acredita la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.
3. En la devolución del dinero de los tiquetes no consumidos, por parte del proveedor a la Contraloría, se debita la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

4. En la devolución que se efectúe al Municipio, el registro dependerá de si tal reintegro se efectúa en la misma vigencia en que los recursos le fueron transferidos a la Contraloría o en una vigencia diferente, así:

4.1. Si el momento del reintegro coincide con el período contable del momento en que se recibió la transferencia por parte del Municipio, se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y se acredita la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

4.2. Si el momento del reintegro se efectúa en un período contable posterior al momento en que se recibió la transferencia por parte del Municipio, se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y se acredita la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La entidad deberá efectuar los ajustes contables necesarios para ajustarse al procedimiento anteriormente señalado.

\*\*\*



## CONCEPTO N° 20192000001551 DEL 22-01-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo.
	<b>SUBTEMAS</b>	Impracticabilidad en la reclasificación del Efectivo de uso restringido.

Doctora  
 LUZ AYDE CORREA AGUIRRE  
 Directora de Contabilidad  
 Secretaria de Hacienda-Departamento de Antioquia  
 Medellín-Antioquía

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000030-2 del 4 de enero de 2019, en la cual consulta si el Departamento de Antioquia podría dejar las cuentas bancarias provenientes de los fondos presupuestales con destinación específica como efectivo de uso restringido, toda vez que su clasificación se realizó en cumplimiento del Instructivo 002 de 2015 y con anterioridad a la expedición de la doctrina contable pública compilada a 29 de diciembre de 2017, la cual contenía el concepto 105861 del 23 de noviembre de 2017 que señala que aquellos recursos que pueden utilizarse con el propósito que se requiere cumplir serán efectivo o equivalentes al efectivo no restringido.

La Gobernación además señala que 1) la reclasificación tuvo en cuenta la descripción de efectivo de uso restringido establecida en la Resolución 598 de 2017, debido a que estos recursos no pueden ser utilizados para cualquier erogación de la entidad, sino que deben ceñirse a lo establecido en el Decreto 111 de 1996 y 2) no cuenta con la capacidad operativa y presupuestal para incurrir en un nuevo proceso de reclasificación de movimientos de las cuentas de efectivo en el ERP.

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

**CONSIDERACIONES**

Mediante la Resolución 533 de 2015, expedida por la CGN, se incorporó, en el 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. Adicionalmente, mediante el artículo 3º de la misma Resolución se Incorporó, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la mencionada Resolución.

En el numeral 1.3.5.2 Otra información a revelar de la Norma de presentación de estados financieros establecía: “La entidad revelará la siguiente información: (...) c) cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que no esté disponible para ser utilizado”. Adicionalmente, en concordancia con la revelación anteriormente citada, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 describió la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO en los siguientes términos: “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)

Posteriormente, la revelación exigida en el numeral 1.3.5.2 Otra información a revelar de la Norma de presentación de estados financieros y la descripción de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO fueron modificadas por las Resoluciones 484 de 2017 y 598 de 2017, respectivamente, para precisar que la no disponibilidad del efectivo debe derivar de una disposición legal. En consecuencia, la revelación quedó en el párrafo 54 de la Norma de presentación de estados financieros en los siguientes términos: “54. La entidad revelará la siguiente información: (...) c) cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que, por disposiciones legales, no esté disponible para ser utilizado por parte de la entidad”. Por su parte, la descripción de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO establece que esta “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”.

Si bien es cierto que el Instructivo número 002 de 2015, emitido por la CGN, indica en el numeral 1.4. Otros temas “1.4.1. Efectivo de uso restringido. El efectivo de uso restringido es aquel efectivo que tiene ciertas limitaciones para su disponibilidad, ya sea por causas de tipo legal o económico o porque tiene una destinación específica” (Subrayado fuera de texto), la CGN ha expedido doctrina sobre el tema de su consulta en los conceptos que a continuación se mencionan:

Concepto N° 2018200000311 del 11-01-2018:

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-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, cuando se encuentran dentro de los lineamientos expuestos en los párrafos inmediatamente anteriores. (Subrayado fuera de texto)

Concepto N° 20182000001921 del 02-02-2018:

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. (Subrayado fuera de texto)

Concepto N° 20182000029621 del 29-05-2018:

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. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el artículo 1º de la Resolución 523 de 2018, respecto de la utilización de la cuenta 3145-Impactos por Transición al nuevo Marco de Regulación, señala que:

“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”. (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se ratifican los criterios definidos por la Doctrina Contable Pública para el reconocimiento del efectivo de uso restringido, en sentido que corresponde a los recursos que, por disposiciones legales, presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata, lo cual impide que pueda utilizarse o intercambiarse en la brevedad posible, es decir, que se está frente a un criterio de uso en el tiempo. Por ello, los recursos que hacen parte de las cuentas con destinación específica, no se consideran efectivo de uso restringido por este solo hecho, sino que deben tener limitaciones para su disposición inmediata.

Por consiguiente, la Entidad debe adecuar los sistemas de información, de forma tal, que permita la reclasificación de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO a las subcuentas de la cuenta 1110-DEPOSITO EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, en atención a que la Entidad puede ajustar en sus sistemas de información, los saldos iniciales de las distintas partidas de activos, pasivos y patrimonio en cualquier fecha, durante el primer período de aplicación, es decir, durante el año 2018.

Finalmente, en relación con las respuestas de la Contaduría General de la Nación a las consultas que le presentan los usuarios, la Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...). Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)” (Subrayado fuera de texto).

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000060611 DEL 23-10-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo
	<b>SUBTEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo con destinación específica, frente al efectivo y equivalentes al efectivo de uso restringido.

Doctor  
GENES LARRY VELASCO VELASCO  
Jefe de Oficina  
Contaduría General del 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 el N° 2019550003631-2 del 21 de octubre de 2019, mediante la cual señala:

“El Municipio de Santiago de Cali, es titular de cuentas bancarias en las cuales se administran recursos provenientes de: a) transferencias del Sistema General de Participaciones, b) transferencias del Sistema General de Regalías, c) transferencias por convenios suscritos con entidades del sector público, d) préstamos de crédito público - empréstitos e) traslados de otras cuentas bancarias para el giro a entidades del orden nacional y territorial por retenciones y/o deducciones realizadas a proveedores de bienes y servicios, etc., clasificadas en las subcuentas de la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras del Grupo 11-Efectivo y Equivalentes del Efectivo.

La clasificación enunciada ha sido realizada bajo la premisa de que aunque tienen una destinación específica para la ejecución de Programas y Proyectos, contemplados en el Banco de Proyectos y Presupuesto del Municipio, deben y están disponibles para la atención oportuna de los requerimientos de recursos que exige el desarrollo de los mismos.

No obstante lo anterior la Contraloría General del Municipio de Santiago de Cali, en el informe de la auditoría gubernamental con enfoque integral modalidad regular AGEI realizada al Municipio de Santiago de Cali, vigencia 2018, desestimaron los argumentos técnicos y normativos suministrados por la entidad territorial, por considerar que deberían estar clasificados como Efectivo de Uso Restringido, formulando el siguiente hallazgo:

(...) El Municipio de Santiago de Cali- Subdirección de Tesorería, no identificó y clasificó para las vigencias 2017 y 2018 las cuentas de destinación específica como Efectivo de Uso restringido, aquellas cuentas bancarias que desde el mismo presupuesto vienen clasificadas como de destinación específica y siguen clasificadas en la subcuenta Depósitos en Instituciones Financieras... (...)

Por lo anteriormente expuesto, y con el fin de atender las actividades contempladas en el plan de mejoramiento suscrito con dicho órgano de control, solicitamos de manera respetuosa, emitir concepto para establecer el manejo contable que debe darse a los recursos con destinación específica que ingresan a las cuentas del Ente Territorial.”

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

### **CONSIDERACIONES**

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 533 y sus modificaciones, señala lo siguiente en el numeral 1.3.5. Estados de flujos de efectivo, del Capítulo VI.

#### “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.”

El Catálogo General de Cuentas expedido por la CGN mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, señala:

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

1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO: “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)

El Concepto N° 20182000000311 emitido por la CGN señala que el “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. (...)”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Tal como se ha planteado en la doctrina emitida por la CGN, como el Concepto con radicado N°20182000000311, el efectivo de uso restringido corresponde únicamente a los recursos en efectivo o equivalentes al efectivo que presentan limitaciones de tipo legal para su disponibilidad inmediata, lo que impide que puedan utilizarse o intercambiarse en la brevedad posible, es decir que se está frente a un criterio de uso en el tiempo.

Por su parte los recursos con destinación específica que no tienen un factor de limitación temporal con respecto a su uso, es decir, que pese a que están reservados para un proyecto o un fin específico se pueden utilizar con inmediatez, se clasificarán como efectivo y equivalentes al efectivo no restringido. Por lo anterior, no es procedente clasificar los recursos provenientes de transferencias del Sistema General de Participaciones, transferencias del Sistema General de Regalías, transferencias por convenios suscritos con entidades del sector público, entre otros, como efectivo de uso restringido, si la entidad puede disponer de ellos de forma inmediata para el propósito previsto.

Ahora bien, si la destinación específica contiene inmersa una limitación de uso temporal y los recursos no pueden ser utilizados hasta que ocurra algún hecho futuro, entonces la entidad deberá clasificarlos como efectivo o equivalentes al efectivo de uso restringido, hasta tanto pueda disponer de ellos.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000078531 DEL 24-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Efectivo y equivalentes al efectivo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Corrección de partidas en conciliaciones bancarias no identificadas en periodos anteriores

Doctor  
MIGUEL ENRIQUE DÍAZ ROMERO  
Contador  
Unidad Nacional de Protección  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550004136-2, el día 28 de noviembre de 2019, mediante la cual solicita:

“Con resolución 523 del 19 de noviembre de 2018, 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, con el propósito de que las entidades ajustaran en sus sistemas de información, los saldos a la fecha de transición, las distintas partidas de activos, pasivo y patrimonio, siempre y cuando se reflejara adecuadamente los hechos económicos.

La Unidad Nacional de Protección desde el año 2015, empezó un periodo de revisión en sus Estados Financieros, teniendo en cuenta que auditorías practicadas en años anteriores por parte de la Contraloría General de la República, fue objeto de hallazgos en algunas cuentas de los estados contables.

Después de haber realizado una revisión minuciosa en cada cuenta del balance y haber realizado las contabilizaciones, reclasificación y ajuste a que hubo lugar, dentro de la cuenta contable 111005 Cuenta Corriente, Bancolombia No. 03076916476 no fue posible identificar una partida por valor de \$337.770.636.66, y que a la fecha se viene arrastrando en las conciliaciones bancarias.

Para el año 2016, al efectuar una revisión detallada de las conciliaciones bancarias de la entidad, se pudo evidenciar que estas se venían manejando de manera inadecuada dentro del formato, razón por la cual se optó por volverlas a realizar desde el año 2011 a la fecha

con el fin de poder encontrar en que mes había ocurrido el descuadre, es decir se revisaron todos los soportes que dieron a lugar a la elaboración de las conciliaciones en cada uno de los periodos (revisión pagos, contabilizaciones en libros auxiliares), al parecer hubo desconocimiento en el manejo del formato por parte de las personas que las elaboraron. Lo que si se pudo verificar es que todos los pagos contra banco si tiene soportes justificados.

Para poder efectuar ajustes de acuerdo con la resolución 523 del 19 de noviembre de 2018, primero teníamos que tener la certeza de lo que había ocurrido, pero la revisión solo la pudimos culminar en junio de 2019, es decir no se pudo realizar el ajuste de acuerdo con lo estipulado en la resolución (año 2018).

Teniendo en cuenta que no fue posible realizar el ajuste de acuerdo con las especificaciones de la resolución 523 del 19 de noviembre de 2018, fue llevado a comité de sostenibilidad contable, pero este recomendó que se elevara la consulta ante la Contaduría General de la Nación; es por ello por lo que agradecemos una directriz a seguir en este caso ya que la Conciliación Bancaria a la fecha se encuentra depurada en 99% quedando pendiente esta cifra sin identificar por valor de \$337.770.636.66.”

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

## CONSIDERACIONES

Las Normas de 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, establecen:

“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.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

De acuerdo con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, los errores son omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros, dentro de los cuales se incluyen entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Mencionado lo anterior, los hechos descritos en su consulta, relacionados al desconocimiento en el manejo de herramientas definidas por la entidad para la elaboración de las conciliaciones bancarias, constituyen una inadvertencia o mala interpretación de hechos que originaron errores en la presentación de los estados financieros.

Con el fin de efectuar la corrección del error, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores menciona que se deben corregir 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.

Dado que hasta el año 2019 se identificó plenamente el error, su corrección deberá realizarse mediante la afectación de las cuentas del activo o pasivo impactadas por el mismo, y si en su momento se debió reconocer el hecho mediante cuentas de resultados, la contrapartida corresponderá a la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, atendiendo a lo estipulado en la Norma, con posterioridad a la corrección del error, la Unidad deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

\*\*\*

**1.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS****CONCEPTO N° 20192000000311 DEL 09-01-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones en instrumentos derivados Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Diferencias que se generan por la aplicación del método de participación patrimonial, cuando un inversor aplica normativa diferente al del asociado.

Doctor  
**RUBÉN DARÍO MATERON MUÑOZ**  
 Director General  
 Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca  
 Santiago de Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004851-2, del día 26 de noviembre de 2018, en la cual se señala:

“Conforme a lo establecido por la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, durante la vigencia 2017, la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca CVC estableció sus políticas y lineamientos contables, indicando que las inversiones que la Entidad posee con porcentaje de participación superior al 20% (influencia significativa) e inferior al 50% (control) deben ser medidas por el Método de Participación Patrimonial y así quedó descrito en el punto 6.3 Medición posterior del aparte de Inversiones En Asociadas, de las mencionadas Políticas.

Para el caso de esta Corporación, entidad regida por la resolución 533 de 2015, la Sociedad de Acueductos y Alcantarillados del Valle del Cauca S.A. E.S.P. Acuavalle-es una entidad que cumple con las características de asociada para la CVC y que se encuentra regida por la Resolución 414 de 2014, según se presenta en su informe de rendición de cuentas.

Actualmente Acuavalle reconoce la participación recibida de la CVC en su patrimonio por el método del costo y así lo certifica. Por otro lado, la CVC debe medir la inversión que realizó en Acuavalle por el método de participación patrimonial (como se explicó anteriormente),

esta diferencia en el reconocimiento de la inversión por dos métodos diferentes, llevarán a que se presente una partida conciliatoria en el informe de Operaciones Recíprocas al momento del reporte a la Contaduría General de la Nación, por lo cual, de manera atenta solicitamos su concepto en relación con los siguientes interrogantes:

1. ¿Cómo se deberán explicar este tipo de diferencias entre entidades con normatividad diferente o con modelos de valoración diferente al momento de ser reportadas a las entidades de control?
2. ¿Que tratamiento se debe dar a la diferencia generada en el reconocimiento de la inversión de una asociada medida a método de participación patrimonial en la contabilidad de la inversora y el registro del aporte a patrimonio al método del costo por parte de la asociada?
3. ¿Que efecto tendrá esta diferencia bajo la mirada de la Contaduría General de la Nación al efectuar seguimiento a las Operaciones Recíprocas”

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 del 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:

### “6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

(...)

#### 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 N° 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.

(...)

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

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

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.”  
(Subrayados fuera de texto)

De otro lado, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado

de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 607 de 2016, establece:

#### “6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

(...)

##### 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 N°

10. Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán en el patrimonio. Las variaciones reconocidas en el patrimonio se presentarán en el otro resultado integral.

(...)

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

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



(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 607 de 2016, indica:

#### “6.1.3 Patrimonio

El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, que tiene la empresa para cumplir las funciones de cometido estatal.

El patrimonio se debe clasificar con el fin de presentar información que permita a los usuarios conocer las restricciones legales o de otro tipo, que afectan la capacidad de la empresa para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio. Por tal motivo, es necesario que la empresa informe por separado, sobre conceptos como fondos aportados por el Estado y particulares, las ganancias acumuladas, los superávits y las reservas.

Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo o patrimonio, debe presentarse atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica que subyacen a la misma y no a su forma legal.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, el método de participación patrimonial implica que la inversión en asociadas 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. Igualmente, dicho marco determina que, para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de sus propios estados financieros y de los de la asociada para una misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes.

De ello se desprende que la confrontación del importe de inversión en asociadas, cuya medición posterior debe efectuarse aplicando el método de la participación patrimonial, frente a la participación en el patrimonio de la asociada, debe hacerse en forma dinámica e integral para ambas partes, esto es, deberá confrontarse el valor de la inversión una vez aplicado el método de la participación a una fecha determinada, con la estructura de

cuentas que determinan la composición patrimonial de la asociada, presentada en la misma fecha. Ello implica que en principio, existirá consonancia entre el importe de la inversión con la participación que le corresponde al inversionista respectivo y por lo tanto no deberá existir diferencias en la reciprocidad inversión versus patrimonio, a menos que el inversor se haya visto precisado a reconocer deterioro por la inversión.

En el caso que el inversionista reconozca deterioro de la inversión en asociadas, existirá una diferencia justificada entre el importe neto de la inversión, frente a la estructura patrimonial de la asociada, equivalente al deterioro acumulado, toda vez que esta última no efectúa ningún correlativo por este concepto.

Las explicaciones frente al organismo de control dependerán de las observaciones y objeciones que se formulen, y para ello la entidad deberá respaldarse en la idoneidad del juicio profesional de quien tenga a su cargo el proceso contable.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 2019200003381 DEL 08-02-2019

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones e instrumentos derivados Propiedad, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los bienes muebles e inmuebles que las Entidades Territoriales entregan a las Empresas de Servicios Públicos.

Señor  
CARLOS ARANGO

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000233-2, del 28 de enero de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) el artículo 27.4 de la Ley 142 de 1994, establece el termino; “son bienes de la nación…” en efecto el artículo 186 de la norma en comento dispone: “(…)” y servirá para complementar e interpretar leyes especiales, ... así las cosas, las normas contables para el sector público (ESP OFICIALES) establece que estas a recibir bienes de entidades públicas deberán registrarlos contablemente para su reconocimiento como “ inversiones controladas”, en consecuencia las ESP OFICIALES en su balance contable lo registran en el activo. Este hecho no refleja la realidad (propiedad) del activo. Me explico; al registrarse en el activo los bienes entregados se infiere que son o serán de la ESP OFICIAL. Hecho no cierto en razón que se podrá evidenciar que la entrega de estos bienes acorde al artículo 27.4 de la Ley 142 de 1994 es un comodato el cual no deberá incidir por la entrega de estos bienes en los aspectos financieros y contables de la ESP OFICIAL. Preciso al estar registrado como “inversiones controladas” en el activo podrán ser garantía de obligaciones de cualquier tipo a favor de la ESP OFICIAL. Por ello, el interrogante es: ¿donde cuenta del balance contable se registran por ESP OFICIAL los bienes entregados en comodato? ¿A su vez, la entidad pública al entregarlos en comodato cuales operaciones contables deberá efectuar para estos efectos?”

## CONSIDERACIONES

La Ley 142 de 1994, por el cual establece el Régimen de los Servicios Públicos Domiciliarios, sobre la participación de entidades públicas en el numeral 27.4 del artículo 27 indica: “En las empresas de servicios públicos con aportes oficiales son bienes de la Nación, de las entidades territoriales, o de las entidades descentralizadas, los aportes hechos por ellas al capital, los derechos que ellos confieren sobre el resto del patrimonio, y los dividendos que puedan corresponderles”.

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“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. (...)”

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. (...)

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad. Los principios de contabilidad que observarán las entidades en la preparación de los estados financieros de propósito general son: Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable. (...)

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

### 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". (Subrayado fuera del texto)

La Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

"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”.

Sobre el tratamiento contable de los hechos económicos que se deriven de contrato de comodato, la CGN emitió el concepto N° 20162000023571, el día 02 de septiembre de 2016, dirigido a la Sra. Aura Velasco secretaria de hacienda del Municipio de Yumbo, en donde establece:

“En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.

- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.”

## CONCLUSIONES

Frente a las inquietudes planteadas en su consulta, es preciso aclarar que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico. Por tanto, se precisa que el procedimiento para el reconocimiento de los bienes muebles e inmuebles entregados a las empresas de servicios públicos, 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 retirarse de la información contable, 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 estos.

Ahora bien, para el reconocimiento de los bienes muebles e inmuebles que recibe una empresa pública de una entidad territorial, las partes deberán evaluar las condiciones particulares de la entrega: intenciones, obligaciones y derechos de las partes, control sobre los bienes, quién obtendrá los beneficios económicos y riesgos futuros de los bienes, entre otros aspectos claves para extraer la esencia económica de la transacción.

Fruto de la evaluación, se presentan diferentes escenarios de acuerdo con las circunstancias particulares de cada entrega, entre los cuales se pueden identificar los siguientes:

- a. Bienes entregados por la entidad territorial como aporte en la constitución de la empresa de servicios públicos.

Cuando una entidad territorial entrega bienes muebles e inmuebles a una empresa de servicios públicos como aporte, transfiriendo la titularidad y control, deberá proceder a retirarlos de su información financiera, atendiendo a una de las siguientes opciones:

- Si la empresa receptora de los bienes es societaria, entonces reconocerá el valor del aporte en la subcuenta y cuenta que corresponda al grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, de acuerdo a los criterios de clasificación establecidos en las Normas de Inversiones de Administración de liquidez, Inversiones en Controladas, en Asociadas o Negocios Conjuntos, contra la baja en cuentas del activo de los bienes muebles e inmuebles entregados en calidad de aportes.

Mientras que, la empresa de servicios públicos deberá incorporar los bienes en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDAD, PLATA Y EQUIPO o 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, y como contrapartida reconocerá el valor del aporte en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO.

- Si la empresa receptora de los bienes es no societaria, reconocerá la entrega de los bienes en la subcuenta 589009-Aportes en entidades no societarias, 5890-GASTOS DIVERSOS, contra la baja en cuentas del activo de los bienes muebles e inmuebles entregados en calidad de aportes.

Por su parte, la empresa de servicios públicos deberá incorporar los bienes en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDAD, PLATA Y EQUIPO o 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, y como contrapartida reconocerá el valor del aporte en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

- b. Bienes entregados por la entidad territorial a la empresa de servicios públicos mediante un acuerdo de concesión.

Cuando una entidad territorial entregue mediante un acuerdo de concesión los bienes muebles e inmuebles a una empresa de servicios públicos, para que esta última preste los servicios a nombre de la primera o para desarrollar una actividad reservada a la entidad territorial, a cambio de una contraprestación durante el plazo del acuerdo de concesión, los bienes permanecerán dentro de la información financiera de la entidad territorial, 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.

En este caso, la empresa de servicios públicos no deberá incorporar los bienes muebles e inmuebles recibidos en concesión dentro de su contabilidad, toda vez que no se le transfiera el control de dichos activos.



Los hechos económicos que surjan fruto de la ejecución del acuerdo de concesión deberán seguir los preceptos de la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva de la Entidad Concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y de lo dispuesto en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, según corresponda.

- c. Bienes entregados por la entidad territorial a la empresa de servicios públicos mediante un contrato de comodato.

Respecto al reconocimiento contable de los bienes muebles e inmuebles entregados en comodato, el activo se verá reflejado dentro de la información financiera de la entidad que cumpla los criterios para su reconocimiento, atendiendo la realidad económica de la entrega y los lineamientos establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública, tal como se plantea en el concepto N° 20162000023571, emitido por la CGN el día 02 de septiembre de 2016, dirigido a la Sra. Aura Velasco secretaria de hacienda del Municipio de Yumbo, el cual se adjunta a esta comunicación.

No obstante, los anteriores escenarios no son los únicos que se pueden presentar, de la variedad de contratos que las entidades territoriales puedan suscribir podrán desprenderse realidades económicas diferentes, y por ello, registros contables disímiles. Así que, para cada caso particular, las partes deberán evaluar las condiciones e intenciones con las que se desarrolla la transacción de entrega, y en aplicación de los lineamientos normativos expedidos por la CGN, elegir los registros contables que mejor reflejen la realidad económica.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000006531 DEL 28-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones e instrumentos derivados. Otros gastos. Gastos por transferencias y subvenciones.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de participación y aporte de bienes muebles e inmuebles hecho por una entidad a una empresa de servicios públicos domiciliarios.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las Empresas Propiedades planta y equipo Ingresos por transferencias y subvenciones.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de participación y aporte de bienes muebles e inmuebles hecho por una entidad a una empresa de servicios públicos domiciliarios.

Señor  
HUMBERTO MIELES  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500001712, el día 22 de enero de 2019, por traslado de competencia hecho por la Contraloría General de la República, en la cual consulta en qué cuenta se registran los aportes, sean bienes inmuebles o bienes muebles, que haya efectuado una entidad a una empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial como quiera que dichos aportes no hacen parte de su capital social.

Para efecto de responder integralmente su consulta, me permito abordarla tanto en el escenario de la entrega de bienes muebles o inmuebles para efecto de integrar el capital social y convertirse en socio de la misma, como del aporte de bienes que no se realiza para efecto de integrar el capital social de la empresa de servicios públicos.

En este sentido me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Normativa relacionada con las Entidades de Gobierno

Tratándose de participación, entendida como la entrega de dineros u otros recursos para integrar el capital social y convertirse en socio de una entidad.

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 3011 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.”

Ahora bien, tratándose de aportes bajo el entendido de que los mismos no se entregan para efectos de participar en el capital social.

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, en la descripción del grupo 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES señala: “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.”

En este grupo el Catálogo General de Cuentas, 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.”

Normativa relacionada con las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Tratándose de recursos que se reciben a título de participación dado que integrarán el capital social.

El Catálogo General de Cuentas de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, describe el grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS de la siguiente forma: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos aportados a la empresa para su creación y desarrollo, así como los resultados acumulados, las reservas y los superávits de la misma.”

A su vez, el numeral 10 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

#### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

##### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción 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. (...)

Ahora bien, tratándose de recursos que se reciben a título de aporte pues no integrarán el capital social.

Los numerales 6.1.4 y 6.2.3 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, establecen:

##### 6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Por lo general, la mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el

reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

(...)

### 6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerá un ingreso cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros relacionado con la entrada o incremento en el valor de los activos o con una disminución en los pasivos y cuando el valor del ingreso pueda medirse con fiabilidad.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de la entrada o incremento en el valor de los activos o con la disminución de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos resultante de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

La aplicación del principio de devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, pudiendo ser medidas con fiabilidad, posean un grado de certidumbre suficiente.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora, si bien para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y no Captan ni Administran 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 los aportes Gubernamentales, el tratamiento contable de esos aportes corresponde a subvenciones.

Al respecto, el numeral 2. del Capítulo IV. de las Normas para el Reconocimiento Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos De las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece:



## “2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

### 2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

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

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

#### 2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición.

(...)

#### 2.2.4. Presentación de subvenciones.

15. Las subvenciones se presentarán por separado en el resultado del periodo dentro del Estado del Resultado Integral.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para 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 Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 4430-SUBVENCIONES, así: “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. (...)”

## CONCLUSIONES

Dado que en el contexto de su consulta se observa una correlación con el artículo 27.4 de la Ley 142 de 1994 en el que se aborda el tema de la participación de entidades públicas en empresas de servicios públicos, se resuelve su interrogante tanto en el escenario de la entrega de bienes muebles o inmuebles para efecto de integrar el capital social y convertirse en socio de la misma, como del aporte de bienes que no se realiza para efecto de integrar el capital social de la empresa de servicios públicos.

1. Tratándose de bienes que la entidad entrega para efecto de integrar el capital social y convertirse en socio de la empresa de servicios públicos domiciliarios 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.

A su vez, la empresa receptora de los recursos deberá reconocer los bienes con un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los activos, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS.

2. Tratándose de bienes que la entidad aporta que no entran a integrar el capital social de la empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial.

Cuando una entidad entrega bienes, sean muebles o inmuebles, a una empresa de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial los cuales no entran a integrar el capital social de la empresa, se deberán realizar el siguiente reconocimiento contable:

La entidad efectuará el reconocimiento contable del hecho, con un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO en donde tenga reconocido el bien que va a aportarle a la empresa de servicios públicos domiciliarios, con un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por su parte, la empresa registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza del bien del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, con un crédito en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000014451 DEL 25-04-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Operaciones de contado
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuentas contables para el registro de las operaciones de contado a T+3

Doctor  
 LUIS ALFONSO DÍAZ AMOROCHO  
 Profesional de Gestión 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 número 2019550001285-2, del 22 de marzo de 2019, en la cual solicita orientación respecto de las cuentas contables para el registro de las operaciones de contado.

Al respecto nos permitimos exponer lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

Las operaciones de contado u operaciones spot se definen como aquellas operaciones que se registran con un plazo para su compensación y liquidación igual a la fecha de negociación o de registro de la operación, es decir de hoy para hoy (t+0), o hasta tres (3) días hábiles contados a partir del día siguiente al registro de la operación (t+3). Estos plazos permiten que se lleven a cabo las condiciones operativas, administrativas, procedimentales o de diferencias de horarios necesarias para el cumplimiento o liquidación de la operación en fechas distintas a la fecha de negociación.

En este sentido, para efectos del reconocimiento de los activos que se adquieran a través de esta clase de operaciones, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que:

“(…) Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente (…).” (Subrayado no hace parte del texto original)

Adicionalmente, en la Norma de inversiones de administración de liquidez del Marco Normativo para Entidades de Gobierno se establece:

“(...) 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...

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 (...).” (Subrayado no hace parte del texto original)

En el caso de la venta de inversiones, la entidad que vende el instrumento tendrá en cuenta lo establecido en la Norma de inversiones de administración de liquidez en lo relacionado con la baja en cuentas, en donde se establece:

“(...) Se dejará de reconocer una inversión de administración de liquidez cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la inversión se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la inversión, y las utilidades o pérdidas acumuladas en el patrimonio, si existieren. La diferencia entre el valor en libros y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia (...).” (Subrayado no hace parte del texto original)

## CONCLUSIONES

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

Las inversiones adquiridas mediante operaciones de contado se reconocerán como inversiones de administración de liquidez en la fecha de cumplimiento o liquidación, con independencia de la fecha de negociación.

Cuando la fecha de negociación y la fecha de cumplimiento o de liquidación difieran, la entidad registrará en la fecha de negociación el derecho sobre las inversiones 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), por el

valor negociado. Simultáneamente registrará la obligación, por ese mismo valor, 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.

En la fecha de cumplimiento o liquidación, la entidad registrará las inversiones que espere negociar o sobre las que no se tiene intención exclusiva de negociar o mantener hasta el vencimiento, por el valor de mercado en la fecha de cumplimiento o liquidación, debitando la subcuenta que identifique los títulos adquiridos de las cuentas 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO o 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL), según sea el caso, y acreditando, por el valor pagado, la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Cualquier diferencia entre el valor de mercado de la inversión y el valor pagado afectará el resultado en la fecha de cumplimiento o liquidación.

Las inversiones que se tienen con la intención de mantener hasta el vencimiento o aquellas que no tienen valor de mercado y se clasifican al costo se registrarán en la fecha de cumplimiento o liquidación, por el valor de mercado en la fecha de negociación o por el valor de la transacción, según corresponda. Para el efecto, se debitará la subcuenta que identifique los títulos adquiridos de las cuentas 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO o 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, según sea el caso y se acreditará, por el valor pagado, la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Cualquier diferencia entre el valor de mercado de la inversión y el valor pagado afectará el resultado en la fecha de cumplimiento o liquidación.

A su vez se disminuirán los saldos de las cuentas de orden debitando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL. Así mismo, se debitará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y se acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

En el caso de la venta de inversiones a través de operaciones de contado, la entidad las mantendrá reconocidas hasta tanto se cumpla o se liquide la operación, con independencia de la fecha de negociación.

Con el cumplimiento o liquidación de la operación, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta que identifique los títulos vendidos de las cuentas 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL), 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO o 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, según corresponda. Cualquier diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor recibido por su venta afectará el resultado en la fecha de cumplimiento o liquidación.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000036271 DEL 21-08-2019

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones de administración de liquidez al costo Deterioro de Inversiones de administración de liquidez al costo Reversión de las perdidas por deterioro del valor Gastos Financieros
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición posterior de inversiones de administración de liquidez al costo. Tratamiento de las inversiones de administración de liquidez al costo para su traslado a Inversiones en entidades en liquidación.

Doctor  
 LUIS ALEJANDRO DÁVILA MOJICA  
 Director Financiero de Contaduría  
 Gobernación de Cundinamarca  
 Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002831-2 del 12 de agosto de 2019, mediante la cual solicita el procedimiento contable para la actualización de inversiones de administración de liquidez al costo representadas en instrumentos de patrimonio colocadas en otras entidades, en los siguientes casos:

1. Se requiere realizar los ajustes de las inversiones que el Departamento de Cundinamarca tiene con la Empresa Departamental Urbanística S.A.S. en liquidación, debido a que la composición accionaria certificada por dicha empresa a favor del departamento al 30 de junio de 2019, corresponde a un mayor valor a registrar contablemente.

Además, una vez se efectúe el ajuste referenciado, se hace necesario reclasificar contablemente el valor a Inversiones en entidades en liquidación.

2. Se requiere realizar los ajustes de las inversiones que el Departamento de Cundinamarca tiene con la Financiera de Desarrollo Territorial S.A. -Findeter, debido a que la composición accionaria certificada por dicha empresa a favor del departamento al 30 de junio de 2019, corresponde a un mayor valor a registrar contablemente.



3. Se requiere realizar los ajustes de las inversiones que el Departamento de Cundinamarca tiene con la terminal de transportes de Girardot, debido a que la composición accionaria certificada por dicha empresa a favor del departamento al 30 de junio de 2019, corresponde a un menor valor a registrar contablemente.

Según el CGC de la CGN para las inversiones de administración de liquidez al costo no se observa en el patrimonio cuenta contable para registrar el incremento o disminución en la participación accionaria de esa clase de inversión.

## CONSIDERACIONES

El Marco conceptual aplicado a las Entidades de Gobierno, contenido en la Resolución 533 de 2015, en relación con la medición de los elementos de los estados financieros, 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.”

Por su parte, esta misma normativa señala los criterios de medición, de los cuales acorde con lo indicado en el numeral 6.3.4.1., el del 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.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, incluyen las Normas aplicadas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, de las cuales la Norma de Inversiones de Administración de liquidez, señala:

### “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

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. (...)

## 1.4. Medición posterior

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

1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

23. Las inversiones clasificadas al costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.
24. El deterioro de los instrumentos de patrimonio corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.
25. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados al costo podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión supere su valor en libros. Para el efecto, se disminuirá el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo.”

De otra parte, el CGC aprobado para las entidades de Gobierno por la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

## “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.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1- El costo de la inversión.
- 2- El valor de los costos de transacción relacionados con la adquisición de instrumentos de patrimonio que no se tienen con la intención de negociar y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto.
- 3- El valor en libros de la inversión reclasificada desde otra categoría dentro de inversiones de administración de liquidez o desde inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.
- 4- El valor de la recompra de los títulos dados en operaciones repo u operaciones simultáneas.

##### SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la inversión reclasificada a otra categoría dentro de inversiones de administración de liquidez o hacia inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.
- 2- El valor de los títulos reclasificados por operaciones repo u operaciones simultáneas pasivas.
- 3- El valor de la inversión que se da de baja.”

#### “5346-DETERIORO DE INVERSIONES

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

#### 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 DE DETERIORO DEL VALOR

DESCRIPCIÓN Representa el valor de la reversión de las pérdidas por deterioro de periodos anteriores que se origina por cambios producidos en las estimaciones utilizadas para determinar el valor recuperable del activo.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor.”  
(Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas y por corresponder las tres preguntas a inversiones de administración de liquidez al costo, nos permitimos señalar:

La Norma de Inversiones de administración de liquidez determina que en los 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, se utilizará como criterio de medición el costo el cual se mantendrá para la medición posterior, de manera que hasta la disposición final o la reclasificación a otra categoría de inversiones se presentarán por el valor inicialmente reconocido.

Ahora bien, en la medición posterior, cuando la inversión al costo presenta variaciones positivas, la situación se revelará en las notas a los estados financieros y su valor no es objeto de ajuste, no obstante, en el evento que la participación accionaria disminuya deberá estimar deterioro, el cual corresponde a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión afectando el gasto en el resultado del período, mediante un débito en la subcuenta 534603-Inversiones de administración de liquidez al costo de la cuenta 5346-DETERIORO DE INVERSIONES con crédito a la subcuenta 128042-Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 1280-DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR).

El deterioro es objeto de reversión hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión supere su valor en libros, caso en el cual debita la subcuenta 128042-Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 1280-DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR) y acredita la subcuenta 534603-Inversiones de administración de liquidez al costo de la cuenta 5346-DETERIORO DE INVERSIONES, si el registro por el deterioro se realizó en el período contable corriente o la subcuenta 483001-Inversiones de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DEL VALOR, cuando el registro del deterioro se efectuó en períodos anteriores.

De otra parte, como quiera que una inversión de administración de liquidez al costo corresponde a los instrumentos de patrimonio que no se espera negociar y que no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto, su reclasificación a Inversiones de entidades en liquidación no es viable, en la medida que para su traslado se requiere que la inversión corresponda a las clasificadas con anterioridad como inversiones en controladas, en asociadas o en negocios conjuntos. En consecuencia, mientras exista garantía de que esta inversión le generará beneficios económicos a la entidad, se mantendrá como Inversión de administración de liquidez al costo, hasta cuando se den las condiciones para su baja, momento en el cual cancelará el saldo de la inversión, afectando el estado de resultados por la diferencia entre el valor en libros y el valor de la venta cuando a ello hubiere lugar, o por el total de la inversión, para lo cual utilizará la subcuenta 580417-Pérdida por baja en cuentas de inversiones de administración de liquidez al costo de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000053441 DEL 19-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones en instrumentos derivados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable para el registro de los Certificados de Depósito a Término (CDT)

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Operaciones de banca central e instituciones financieras Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable para el registro de los Certificados de Depósito a Término (CDT)

Doctora  
GLORIA OMAIRA BEDOYA CARDONA  
Coordinadora de Contabilidad  
Universidad de Antioquia  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950003066-2, del día 29 de agosto de 2019, en la cual se señala:

## “A. Antecedentes

La Universidad de Antioquia, tiene en sus inversiones varios títulos de Depósito a Término (CDT) con el Instituto para el Desarrollo de Antioquia — IDEA, y en las Operaciones Recíprocas hasta el año 2018, la Universidad lo manejaba en la subcuenta 122302 Certificados de Depósito a Término (CDT), por su parte el IDEA lo manejaba en su correspondiente correlativa, subcuenta 211003 Certificados de depósito a término (CDT), incluidas en el archivo de reglas de eliminación para el reporte de operaciones recíprocas.

## B. Consideraciones

Para realizar la presente consulta se tuvieron en cuenta las siguientes normas:

- Catálogo General de Cuentas y Régimen de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación, el cual determino Instrucciones relacionadas con la cuenta contable, en este caso informa sobre las inversiones de Administración de Liquidez a Costo Amortizado en la cuenta 1223, los cuales describe como 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, igualmente describe su dinámica detallando los registros débito y crédito.
- Reglas de Eliminación que se encuentran publicadas en la página Web de la CGN, en la siguiente ruta: <http://www.contaduria.gov.co/Productos/Reglas de Eliminación>.

Las Reglas de Eliminación se tiene en cuenta para la generación del reporte de las Operaciones Recíprocas y se realiza el análisis y conciliaciones con las entidades Contables Públicas.

- Portafolio de Servicios del Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA)

"El Instituto para el Desarrollo de Antioquia -IDEA- es un Instituto de Fomento y Desarrollo (INFI) que tiene, desde 1964, la experiencia comprobada en el desarrollo de actividades financieras de fomento y desarrollo.

Con el fin de satisfacer sus necesidades y brindar beneficios para nuestros clientes, el IDEA, a través de su Dirección de Tesorería, cuenta con una serie de productos de tesorería que pone a su disposición los cuales relacionamos a continuación:

- Depósito a la vista:

Depósitos efectuados en la modalidad de disponibilidad inmediata, en los cuales se liquidan y capitalizan diariamente los intereses generados.

- Depósito a término:

Depósitos efectuados con un pacto de permanencia, con plazos preestablecidos para su vencimiento, en el cual los intereses se liquidan diariamente, pero se entregan al vencimiento. Al momento de su constitución se emite una certificación la cual no es negociable en el mercado y es a favor del primer beneficiario (Entidad o Municipio)"

La Universidad negocio con el IDEA el producto de Depósito a término.

### C. Consulta

El Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) con código 140105000, en su contabilidad manejaba los CDT en la cuenta 211003-Certificados de Depósito a término, hasta diciembre del año 2018, pero según concepto expedido por la Contaduría General de la Nación, cambiaron el procedimiento para imputación contable de los CDT, de la subcuenta 211003-Certificados de depósito a término (CDT), a la subcuenta 211005-Depósitos de ahorro.

La Universidad de Antioquia reconoce dichos recursos (CDT), como inversiones de administración de liquidez a costo amortizado, ya que estos corresponden a Depósitos efectuados con un pacto de permanencia, con plazos preestablecidos para su vencimiento, en el cual los intereses se liquidan diariamente, pero se entregan al vencimiento. Al momento de su constitución se emite una certificación la cual no es negociable en el mercado y es a favor del primer beneficiario - Universidad de Antioquia y en consecuencia estos títulos no cumplen con las características de fondos disponibles, tiene un pacto de permanencia y no están disponibles sino hasta el término establecido, para ser reclasificados a Depósitos de ahorro en la cuenta 1110, por parte de la Universidad, siendo consistente con el cambio del IDEA, para tener cuentas correlativas, según las Reglas de Eliminación.

Por lo anterior, solicitamos su concepto, que nos brinde claridad, a ambas entidades en cuanto al manejo y registro de dichas transacciones, si efectivamente estos recursos corresponden a cuentas de ahorros o a inversiones.”

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 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 484 de 2017, en el Capítulo I. Activos, establece:

### “CAPÍTULO I. ACTIVOS

#### 1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

##### 1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez, los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio, con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título durante su vigencia. También harán parte de las inversiones de administración de



liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

## 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. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, versión 2015.07, describe la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO así:

“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. (...)"

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en su versión 2015.06, describe la cuenta 2110-OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS, así:

**"2110-OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS****DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos captados por las entidades descentralizadas de fomento y desarrollo regional, de acuerdo con las normas especiales que rigen esta clase de operaciones y entidades."

Ahora bien, la segunda regla de eliminación dispuesta por la Contaduría General de la Nación, establece:

2	Certificados de depósito a término (CDT)	Cuentas Fuente		Cuentas Destino	
		Código	Descripción	Código	Descripción
		1.1.33.01	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO DE AHORRO A TÉRMINO	2.1.10.03	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)
		1.2.11.40	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)	2.1.10.08	CERTIFICADOS DE AHORRO DE VALOR CONSTANTE
		1.2.21.02	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)		
		1.2.22.09	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)		
		1.2.23.02	CERTIFICADOS DE DEPÓSITO A TÉRMINO (CDT)		

**CONCLUSIÓN**

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

Las inversiones que tiene la Entidad en títulos de deuda, 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.

Si la Entidad tiene la intención y capacidad de conservar el título hasta su vencimiento, es decir, aquellas cuyos rendimientos provienen de los flujos contractuales del instrumento, la inversión se clasificará en la categoría de costo amortizado.

En ese sentido, la Universidad de Antioquia registrará la inversión en la subcuenta 122302-Certificados de depósito a término (CDT), de la cuenta 1223- INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO, en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en tanto que el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA), las reconocerá en la subcuenta 211003-Certificados de depósito a término (CDT), de la cuenta 2110-OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS en aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Por lo anterior, los saldos de la subcuenta 122302-Certificados de depósito a término (CDT) reportada por la Universidad, tendrá su correlativa recíproca, reportada por IDEA en la subcuenta 211003-Certificados de depósito a término (CDT), subcuentas contempladas en la regla de eliminación transcrita en las consideraciones, caso en el cual no deberán generarse saldos por conciliar derivados del registro contable.

Es pertinente precisar que mediante este pronunciamiento no se modifica concepto alguno, puesto que revisada la doctrina contable expedida por esta Subcontaduría no se ha expedido ningún concepto indicando el registro de los CDT's en la subcuenta 211005-Depósito de ahorro.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000066511 DEL 20-11-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones en instrumentos derivados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable para el registro de los Depósitos a Término.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Operaciones de banca central e instituciones financieras Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable para el registro de los Depósitos a Término.

Doctora

ADRIANA CONSUELO GUTIÉRREZ MORALES

Directora de Contabilidad

Instituto para el Desarrollo de Antioquia - IDEA

Medellín, Antioquia

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003534-2, del día 08 de octubre de 2019, en la cual se señala:

“El Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) es un establecimiento público de carácter departamental, descentralizado, de fomento y desarrollo, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, identificado con código de la Contaduría General de la Nación número 140105000.

El IDEA tiene como objeto social, cooperar con el fomento económico, cultural y social, mediante la prestación de servicios de crédito y garantía, y eventualmente de otros, en favores de obras de servicio público que se adelanten en el país, de preferencia las de índole regional, las de interés común de varios municipios y las de carácter municipal. Así mismo, podrá prestar servicios de financiación, garantía y los demás servicios financieros a los Departamentos y sus entes descentralizados.

El Instituto para el Desarrollo de Antioquia IDEA es un Instituto de Fomento y Desarrollo Regional-INFI-y cuenta con una vigilancia especial por parte de la Superintendencia Financiera de Colombia.

En la actualidad, el IDEA está categorizado como Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores y que no Capta ni Administra Ahorro del Público, dando aplicación a la Resolución 414 de 2014 y demás resoluciones posteriores relacionadas con tal Marco Normativo, de conformidad con el nuevo Régimen de Contabilidad Pública en convergencia con los Estándares Internacionales de Información Financiera.

Dentro del portafolio de servicios del IDEA, se encuentra la captación de recursos bajo tres modalidades: Depósitos a la vista, Depósitos a término y Recursos recibidos en Administración.

Los recursos recibidos en administración corresponden a las obligaciones del Instituto adquiridas por la celebración de convenios de administración y pagos interinstitucionales, en los cuales el IDEA actúa como mandatario. Estos recursos se registran en la cuenta contable 290201.

Los depósitos a la vista son depósitos de disponibilidad inmediata en los cuales se liquidan y capitalizan diariamente los intereses.

Los depósitos a término son depósitos a la vista con un pacto de permanencia, a los cuales se les otorga una tasa especial.

Este depósito no es un Certificado de Depósito a Término (CDT) ya que el estatuto orgánico del sistema financiero y el código de comercio faculta a: los establecimientos bancarios, a los bancos, las corporaciones financieras, las compañías de financiamiento comercial y a las cooperativas financieras para expedir certificados de depósito a término; cómo se puede observar el IDEA no es ninguna clase de estas entidades.

Por otra parte, el CDT es un título valor el cual puede ser negociado o endosado, el IDEA entrega al cliente un certificado, el cual no es negociable en el mercado, no se puede endosar ni es desmaterializable.

El IDEA para el registro contable de estos depósitos utiliza la cuenta 211005 denominada Depósitos de Ahorro.

#### SOLICITUD:

Dado lo anterior, se considera pertinente poner en consideración la aclaración del concepto emitido a la Universidad de Antioquia número 20192000053441 del 19-09-2019 en el cual informan que IDEA debe registrar la clase de captación de depósito a término en la cuenta 211003-certificados de Depósito a término.

Así mismo, y con el fin de disminuir el valor de las diferencias que se presentan en cuentas reciprocas en relación con los depósitos a término entre el IDEA y las demás entidades, y ya que varias entidades registran este depósito como una inversión, cordialmente solicito que la cuenta 2.1.10.05 sea incluida en las reglas de eliminación como cuenta reciproca de las cuentas 1.1.10.05 (cuenta corriente), 1.1.10.06 (cuenta de ahorro), 1.1.10.09 (depósitos simples), 1.1.32.10 (depósitos en instituciones financieras), 1.1.33.01 (certificados de depósito de ahorro a término), 1.2.11.40 (certificados de depósito a término (cdt)), 1.2.21.02 (certificados de depósito a término (cdt)), 1.2.22.09 (certificados de depósito a término (CDT)), y 1.2.23.02 (certificados de depósito a término (CDT)).”

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

## CONSIDERACIONES

El Decreto N° 410 de 1971, emitido por el Presidente de la República en uso de sus facultades, y por el cual se expide el Código de Comercio, establece en los artículos 1393 –1395, lo siguiente:

“CAPÍTULO II.

### DEPÓSITO A TÉRMINO

ARTÍCULO 1393. <DEFINICIÓN DE DEPÓSITO A TÉRMINO>. Se denominan depósitos a término aquellos en que se haya estipulado, en favor del banco, un preaviso o un término para exigir su restitución.

Cuando se haya constituido el depósito a término o con preaviso, pero se haya omitido indicar el plazo del vencimiento o del preaviso, se entenderá que no será exigible antes de treinta días.

ARTÍCULO 1394. <EXPEDICIÓN DE CERTIFICADO DE DEPÓSITO A TÉRMINO>. Los bancos expedirán, a solicitud del interesado, certificados de depósito a término los que, salvo estipulación en contrario, serán negociables como se prevé en el Título III del Libro III de este Código.

Cuando no haya lugar a la expedición del certificado será plena prueba del depósito el recibo correspondiente expedido por el banco.

ARTÍCULO 1395. <REMUNERACIÓN DEL DEPÓSITO A TÉRMINO>. El depósito a término es por naturaleza remunerado.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Superintendencia Financiera de Colombia en concepto N° 2004022442-1 del 12 de mayo de 2004, establece:

“1. Certificado de depósito a término - CDT.

El certificado de depósito a término es un título valor que representa el derecho crediticio derivado del depósito de dinero a un plazo y bajo unas condiciones estipuladas por las partes de conformidad con los parámetros establecidos por la ley.

En este sentido, conviene recordar que el artículo 1394 del Código de Comercio faculta a los establecimientos bancarios para expedir, a solicitud del interesado sea éste una persona natural o jurídica, certificados de depósito a término, los cuales son de contenido crediticio y su circulación, salvo estipulación en contrario, deberá atender las disposiciones contenidas en el título III del libro III del mismo estatuto, debiendo a su vez cumplir con las características establecidas por la Resolución 10 de 1980 expedida por la extinta Junta Monetaria, vale decir:

a) Ser nominativos, es decir, se exige la inscripción del tenedor en el registro que lleva el creador del título, circulando mediante endoso y registro del nuevo tenedor en el libro correspondiente.

b) De libre negociación, lo que significa que el establecimiento de crédito jamás podrá prohibir que los certificados de depósito a término se negocien libremente de acuerdo con la ley de su circulación.

c) Plazo mínimo. Tres (3) meses. Dicho plazo fue reducido a un (1) mes por el artículo 6° numeral b) del Decreto 2423 de 1993.

d) No se pueden redimir antes de su vencimiento.

(...)

### 3. Cuentas de ahorro

(...)

1 El Decreto 663 de 1993 (Estatuto Orgánico del Sistema Financiero) establece igualmente cuáles otras instituciones financieras están autorizadas para captar ahorro mediante la emisión de Certificados de Depósito a Término, éstas son: los bancos (art. 7° numeral 1, lit. b), las corporaciones financieras (art. 13 lit. a), las compañías de financiamiento comercial (art. 24 lit. a) y las cooperativas financieras (art. 27 numeral 1).

2 Al analizar si los certificados de depósito a término son títulos valores, esta Superintendencia se ha pronunciado en los siguientes términos: "Entrar a determinar si algún artículo de la legislación comercial vigente califica como título valor a los certificados de depósito a término, nos parece a todas luces un intento vano, pues en nuestro actual sistema positivo, tiene la calificación de tal, cualquier documento que llene los requisitos esenciales contemplados por el artículo 621 del Código de Comercio. La discusión doctrinaria que existe en torno a los títulos valores, radica en si únicamente lo son los consagrados en la ley, o si por el contrario, la costumbre y los particulares pueden crear un título valor sin calificarlo expresamente como tal, y es precisamente el caso de los certificados de depósito a término (...) Todos ellos, aunque no son calificados como títulos valores expresamente, lo son por cumplir con los requisitos generales contenidos en el citado artículo 621 del Código de Comercio y los especiales que en un momento dado se exijan para ellos". (Oficio OJ-055, marzo 5 de 1982)." (Subrayados fuera de texto)." (Subrayados fuera de texto)

El link <https://www.idea.gov.co/SiteAssets/Paginas/ProductosFinancieross/Portafolio%202018.pdf>: señala los productos financieros ofrecidos por IDEA, entre los cuales se encuentran:

“Depósito a la vista

Depósitos efectuados en la modalidad de disponibilidad inmediata, en los cuales se liquidan y capitalizan diariamente los intereses generados.

Depósito a término

Depósitos efectuados con plazos preestablecidos para su vencimiento, plazo mínimo de la inversión de treinta (30) días.

Beneficios

- Tasas superiores al promedio del mercado financiero
- Diferentes plazos de inversión
- Seguridad de los depósitos y manejo eficiente de los mismos
- Sucursal Virtual
- Contribuye al apalancamiento para la financiación de los proyectos de la población antioqueña." (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, en consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950003066-2, del día 29 de agosto de 2019, la Universidad de Antioquia a manera de contexto, precisa:



## “Portafolio de Servicios del Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA)

El Instituto para el Desarrollo de Antioquia -IDEA- es un Instituto de Fomento y Desarrollo (INFI) que tiene, desde 1964, la experiencia comprobada en el desarrollo de actividades financieras de fomento y desarrollo.

Con el fin de satisfacer sus necesidades y brindar beneficios para nuestros clientes, el IDEA, a través de su Dirección de Tesorería, cuenta con una serie de productos de tesorería que pone a su disposición los cuales relacionamos a continuación:

### - Depósito a la vista:

Depósitos efectuados en la modalidad de disponibilidad inmediata, en los cuales se liquidan y capitalizan diariamente los intereses generados.

### - Depósito a término:

Depósitos efectuados con un pacto de permanencia, con plazos preestablecidos para su vencimiento, en el cual los intereses se liquidan diariamente, pero se entregan al vencimiento. Al momento de su constitución se emite una certificación la cual no es negociable en el mercado y es a favor del primer beneficiario (Entidad o Municipio)" (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, Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, en el Capítulo I. Activos, establece:

## “CAPÍTULO I. ACTIVOS

### 1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

#### 1.1. Reconocimiento

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

Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.

## 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. (...)" (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, versión 2015.07, describe la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO así:

“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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en su versión 2015.06, describe la cuenta 2110-OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS, así:

#### “2110-OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos captados por las entidades descentralizadas de fomento y desarrollo regional, de acuerdo con las normas especiales que rigen esta clase de operaciones y entidades.”

##### CONCLUSIÓN

Es de precisar que, el artículo 1394 del Decreto N° 410 de 1971 (Código de Comercio) faculta a los establecimientos bancarios para expedir, a solicitud del interesado, sea éste una persona natural o jurídica, certificados de depósito a término.

De igual modo, el Decreto N° 663 de 1993 (Estatuto Orgánico del Sistema Financiero) establece cuáles otras instituciones financieras están autorizadas para captar ahorro mediante la emisión de certificados de depósito a término, estas son: las corporaciones financieras, las compañías de financiamiento comercial y las cooperativas financieras.

Así las cosas, IDEA no está autorizada para emitir certificados de depósito a término, toda vez que es un establecimiento público de fomento y desarrollo, cuyo objeto principal es cooperar en el fomento económico, cultural y social del departamento de Antioquia y sus municipios, mediante la prestación de servicios de crédito y garantía a favor de obras de servicio público que se adelanten en el país.

Ahora bien, en concepto N° 2004022442-1, la Superintendencia Financiera de Colombia establece que, los certificados de depósito a término deben ser nominativos, de libre negociación, con plazo mínimo de tres (3) meses (dicho plazo fue reducido a un (1) mes por el artículo 6° numeral b) del Decreto 2423 de 1993) y no se pueden redimir antes de su vencimiento.

Por su parte, los depósitos a término que ofrece IDEA en su portafolio de servicios, se constituyen con un pacto de permanencia, con plazos preestablecidos para su vencimiento, los intereses se liquidan diariamente pero se entregan al vencimiento, no son negociables en el mercado y es a favor del primer beneficiario.

En este sentido, los depósitos a término no cumplen con las características de un certificado de depósito a término, toda vez que son emitidos por una entidad pública y no pueden negociarse en un mercado.

Bajo este nuevo contexto, a continuación se establecen las subcuentas y cuentas contables para registrar un depósito a término, emitidos por el IDEA:

- La Entidad que coloca los recursos y constituye el depósito a término, que para el caso particular es la Universidad de Antioquia, deberá clasificar el producto como una inversión de administración de liquidez, y su tratamiento corresponderá a la intención que tenga en relación a la conservación y disposición del título, así como la información disponible en el mercado en relación a su valor. En ese sentido, registrará la inversión en la subcuenta 122390-Otras inversiones de administración de liquidez a costo amortizado de la cuenta 1223- INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO, en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

- La Entidad que capta los recursos, que para el caso particular es el Instituto para el Desarrollo de Antioquia, lo reconocerá en la subcuenta 211005-Depósitos de ahorro de la cuenta 2110- OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS en aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Por lo anterior, los saldos de la subcuenta 122390-Otras inversiones de administración de liquidez a costo amortizado, tendrá su correlativa recíproca, reportada por IDEA en la subcuenta 211005-Depósitos de ahorro de la cuenta 2110- OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS.

Es pertinente señalar que, mediante este pronunciamiento se modifica el radicado con número CGN 20192000053441 del 19 de septiembre de 2019, por cuanto en la consulta presentada por la Universidad de Antioquia se preguntó por el registro de Certificados de Depósito a Término (CDT), caracterización que, de conformidad con lo expresado en este pronunciamiento, no corresponde a los títulos emitidos por el IDEA y constituidos por la Universidad.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000072511 DEL 05-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inversiones e instrumentos derivados Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición de las inversiones en controladas en la fecha de transición. Medición de las propiedades, planta y equipo y los bienes de uso público en la fecha de transición. Corrección de errores de la medición en la fecha de transición.

Doctor  
ADRIÁN SERNA MARÍN  
Alcaldía Municipal La Celia  
La Celia, Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500038632 del 31 de octubre de 2019, mediante la cual señala:

La Contraloría General de Risaralda realizó una auditoría a los Estados Financieros de 2018 del municipio de La Celia, la cual arrojó varios hallazgos administrativos frente a la medición inicial de inversiones en controladas, propiedades, planta y equipo, y bienes de uso público realizada por el Municipio en el proceso de convergencia al nuevo Marco Normativo en aplicación del Instructivo 002 de 2015.

Por lo anterior, el municipio de La Celia decide solicitar un concepto técnico a la CGN con el fin de determinar si dichos hallazgos realmente contienen un fundamento normativo. A continuación se exponen los dos hallazgos de conformidad con el informe final de la auditoría y la consulta del Municipio:

1. “Observación administrativa No 4: Falencias en la medición de los saldos iniciales por incumplimiento del Instructivo 002, medición de inversión en controladas”

“... no se realizó ninguna exclusión de los procedimientos establecidos en el instructivo para las mediciones iniciales, además la información requerida para la aplicación del literal f) del numeral 1.1.5 Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjuntos, era posible

obtenerla de la entidad controlada, más aún de la información publicada por la Empresa de Servicios Públicos en el CHIP de la Contaduría, con el fin de revelar la realidad económica de la actualización de la inversión, es decir la esencia del valor de la actualización, en razón a que el incremento de esta inversión no obedeció a los resultados obtenidos por la entidad controlada, tal como se mostró al registrarlo todo en la cuenta 3148 Ganancias y Pérdidas por la Aplicación del Método por Participación Patrimonial, sino que gran parte de la diferencia obedeció a los efectos por la transición al nuevo marco normativo, situación que difiere de lo presentado en los estados financieros del municipio. (...)"

El Municipio señala que se dio cumplimiento al Instructivo 002 de 2015 para la medición inicial de las inversiones en controladas, aplicando el método de participación patrimonial, tomando como base la certificación emitida por la Empresa de Servicios Públicos del municipio de La Celia S.A. E.S.P., en la cual tiene la inversión. Según mencionan en la comunicación, en los saldos certificados por la empresa, no había valores reconocidos en la cuenta de impactos por transición al nuevo marco de regulación, por lo cual no se presentaron variaciones en la inversión por dicho concepto.

2. "Observación administrativa No 08: Falta de claridad en la determinación de los saldos iniciales por convergencia e incumplimiento del instructivo 002 de 2015, para la transición al nuevo marco normativo para entidades de gobierno, incumplimiento a las normas de reconocimiento, medición, revelación de la propiedad, planta u equipo y Bienes de uso público, y de las demás políticas adoptadas, (...).

"De otra parte, de acuerdo con la aseveración realizada por la administración en el texto que fue subrayado de la respuesta, dado que los valores tomados no corresponden al costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido, sino al último avalúo realizado, la alternativa aplicable para la medición de la Propiedad, planta y equipo, corresponde a la iii) literal d) del numeral 1.1.9 (...)"

El municipio de La Celia sustenta que pese a haber elegido inicialmente la alternativa de medición iii), tuvo que cambiar a la alternativa i) por las dificultades presupuestales que tienen al ser un municipio de sexta categoría. Por lo anterior, tomaron como costo el avalúo realizado en el periodo 2015 con el fin de no incurrir en detrimento patrimonial, argumentando que dicho valor puede reflejar el valor del bien en condiciones de mercado.

3. En caso de que la CGN considere que se incumplió con el Instructivo 002 de 2015 ¿Qué acciones debe adelantar el Municipio, teniendo en cuenta que dicho instructivo señalaba que tendría aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación?

4. ¿Qué opciones tendría el Municipio de La Celia, para lograr implementar un plan de mejoramiento adecuado para resolver los hallazgos y que dicho plan sea aceptado por dicho ente de control?

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

## CONSIDERACIONES

### 1. Medición de las inversiones en Controladas en la fecha de transición:

El Instructivo N° 002 de 2015 emitido por la CGN señala lo siguiente con respecto a las inversiones en controladas:

“1.1.5. Inversiones en controladas, asociadas y negocios conjunto

(...) 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)

### 2. Medición de las propiedades, planta y equipo en la fecha de transición:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera contenida en el Anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece lo siguiente con respecto a la base de medición del costo:

“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. (...)

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo N° 002 de 2015 emitido por la CGN señala lo siguiente con respecto a las 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; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...) - 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. ...

- 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. ...

- 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.

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)

Con respecto a los bienes de uso público, el documento citado señala:

#### “1.1.10. Bienes de uso público

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

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... (...)
- 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.”

### 3. y 4. Corrección de errores

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en la Resolución N°533 de 2015 emitida por la CGN y sus modificaciones, señala 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. ... (...)

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:

### 1. Medición de las inversiones en controladas en la fecha de transición:

El Instructivo 002 de 2015 emitido por la CGN estableció que en la fecha de transición las entidades de gobierno, entre otras actividades, debían aplicar el método de participación patrimonial a las inversiones en controladas, el cual implica que el valor de la inversión aumente o disminuya por las variaciones en el resultado del periodo y en el patrimonio de la empresa en la cual se tiene dicha inversión, así pues, dicho instructivo determinó que las variaciones que afectaron la cuenta de impactos por transición al nuevo marco normativo en la empresa, se debían reconocer de forma proporcional en la cuenta de impactos por transición al nuevo marco normativo de la entidad de gobierno poseedora de la inversión.

Por lo anterior, si la Empresa de Servicios Públicos de La Celia tuvo variaciones por concepto de transición al nuevo marco normativo que afectarían la cuenta de impactos por transición al nuevo marco normativo, lo que se puede evidenciar en los estados financieros que la empresa remitió a la CGN mediante el sistema CHIP, el municipio de La Celia debía reconocerlas según lo señalado en el párrafo anterior.

Si la entidad no realizó dicho procedimiento, incurrió en un error que tendrá que ser corregido mediante la aplicación de la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, ajustando el valor de la inversión afectada por los impactos de la transición al nuevo marco normativo de la empresa, contra la cuenta de utilidades acumuladas al tratarse de un error de periodos anteriores.

Adicionalmente, la entidad deberá determinar la materialidad del error, ya que para efectos de presentación, la información afectada por errores materiales deberá ser reexpresada de forma retroactiva en los estados financieros, en los términos establecidos en el numeral 4.3 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.

### 2. Medición de propiedades, planta y equipo, y bienes de uso público en la fecha de transición:

La alternativa de medición número i) contenida en el literal d) de la norma de propiedades, planta y equipo, del Instructivo N° 002 de 2015, plantea que las propiedades, planta y equipo sean medidas al costo de adquisición, menos la depreciación acumulada y el deterioro de valor en la fecha de transición, razón por la cual, si el municipio optó por esta alternativa, debía realizar una reconstrucción del costo bajo el concepto establecido en el

Marco Normativo para Entidades de Gobierno y depreciarlo hasta la fecha de transición. No es procedente utilizar el valor de un avalúo como medida del costo, toda vez que cada una de las alternativas se sustentan en bases de medición diferentes.

Por lo anterior, si la entidad utilizó un avalúo técnico como medida del costo bajo la alternativa i), deberá corregir el valor del bien aplicando la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Es decir, la entidad debe corregir el valor de las propiedades, planta y equipo o bienes de uso público y ajustar el valor de las depreciaciones hasta el periodo actual. La contrapartida del ajuste se realizará en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109 RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si se trata de un error material, la información afectada deberá ser reexpresada de forma retroactiva en los estados financieros, en los términos establecidos en el numeral 4.3 del capítulo VI - Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, únicamente para efectos de presentación. Aquellos errores que no son materiales no deberán ser reexpresados, sin embargo la entidad deberá realizar las revelaciones correspondientes.

### **3. y 4. Corrección de errores en la medición de inversiones en controladas, propiedades, planta y equipo, y bienes de uso público en la fecha de transición:**

En caso de que la CGN considere que se incumplió con el Instructivo 002 de 2015 ¿Qué acciones debe adelantar el Municipio, teniendo en cuenta que dicho instructivo señalaba que tendría aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación?

De acuerdo con lo señalado en los numerales 1. Y 2. de estas conclusiones, la entidad deberá corregir los errores encontrados en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante la aplicación de la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Teniendo en cuenta que el instructivo solamente se aplicaba durante el 2018, la entidad deberá determinar los valores por los cuales debió reconocer inicialmente las inversiones en controladas, las propiedades, planta y equipo, y los bienes de uso público en la fecha de transición y ajustarlos con la medición posterior hasta el periodo actual. Los ajustes que correspondan al año 2018 deberán ser reconocidos en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109 RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, mientras que los ajustes que correspondan al año 2019, el periodo corriente, se realizarán contra resultado del ejercicio.

\*\*\*

**1.3 CUENTAS POR COBRAR****CONCEPTO N° 20182300064091 DEL 09-01-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingresos-Venta de servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable para el registro de los convenios y/o contratos interadministrativos firmados por la entidad.

Doctora  
FAISULY URREA LÓPEZ  
Contadora General  
Defensa Civil Colombiana  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550003805-2, del día 21 de septiembre de 2018, en la cual solicita el tratamiento contable para el registro de los convenios y/o contratos interadministrativos entre Entidades de Gobierno, teniendo en cuenta:

“La Defensa Civil Colombiana, los registra bajo la norma de “ingresos con contraprestación”, toda vez que corresponde a ingresos por prestación de servicios y es medido acorde con el grado de avance según la minuta del convenio o contrato.

Todo lo anterior obedece a que la Agencia Nacional de Seguridad Vial con código recíproco 923272662 reportó \$1.600'000.00 (Sic) como “recursos en administración” y la Defensa Civil Colombiana los tiene registrados como un ingreso en la cuenta contable 439004 (cuenta no recíproca), acorde con documento anexo. Vale la pena resaltar que ésta partida no fue registrada a nombre de la Agencia Nacional de Seguridad Vial, toda vez que los recursos fueron administrados y girados a través de una fiducia (PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA COLPATRIA) tal como se evidencia en la minuta del contrato dónde se establece que la fiducia procederá a efectuar los desembolsos previa instrucción de la Agencia Nacional de Seguridad Vial.

Transacciones Involucro	Código Entidad	Entidad	Liquidez	Fecha Cuenta	Cuenta	Valor Reportado	Partida Contabilización	Diferencia	Lista Cuentas
30791	923272862	0	1	2.50.05.04	RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN	0.0	-1.600.000.000.0	Por inconsistencias en r	
	21900000	Defensa Civil Colombiana	1		Esta entidad no reportó cooperación recíproca	0.0	0.0	Por inconsistencias (DVALENCIF	
	923272862	Agencia Nacional de Segur	1	1.9.08.01	EN ADMINISTRACIÓN	1.600.000.000.0	0.0	Por inconsistencias (DEH0Y01	

”

Adicionalmente indica que la presente solicitud la realizó en 2017, mediante comunicación radicada 20175500038352, y por medio de esta se le solicitó dos copias de minutas de convenio para realizar el análisis y emitir el tratamiento contable, pero no recibió respuesta al respecto una vez remitió dicha información.

Por medio de comunicación telefónica con su Despacho, se informa que como parte de los anexos de la presente consulta se recibieron dos copias de contratos firmados por parte de la Entidad con el Instituto Distrital de Gestión de Riesgos y Cambio Climático-FONDIGER, entidad que no corresponde a lo enunciado previamente en la consulta, por lo cual usted confirma que la situación descrita en su consulta ocurre con todas las entidades con las cuales la Defensa Civil Colombiana (DCC) tiene suscritos convenios o contratos interadministrativos de cooperación, razón por la cual se convierte en información indistinta el nombre de la entidad con la cual se realiza la firma del contrato, así mismo indica que en relación a la forma en la cual es recibido el dinero por parte de la DCC depende de acuerdos con cada entidad.

En la mesa de trabajo sostenida el día 13 de noviembre de 2018 con usted y la parte jurídica de la DCC, se indicó por parte de la DCC que en relación con los convenios firmados en los cuales ésta se compromete a efectuar aportes para el cumplimiento del objetivo del convenio, son aportes compensados por los recursos entregados por parte del tercero participante del convenio o contrato.

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

### CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo de Cooperación firmado entre el Instituto Distrital de Gestión de Riesgos y Cambio Climático-FONDIGER y la DCC, con el objeto de “Aunar esfuerzos técnicos, operativos, administrativos y financieros entre la Defensa Civil de Colombia-DCC y el Instituto Distrital de Gestión De Riesgos y Cambio Climático-IDIGER, para la ejecución de acciones de reducción de riesgos y medidas de recuperación integral de áreas afectadas por riesgo en las diferentes localidades de Bogotá D.C.”, señala:

#### “2.2.1.1 OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LA DEFENSA CIVIL COLOMBIANA

La Defensa Civil Colombiana se obliga a:

1. Realizar las capacitaciones establecidas de acuerdo con el plan de trabajo concertado con el IDIGER.
2. Suministrar su capacidad administrativa, técnica y operativa para desarrollar las actividades objeto del presente Convenio. (...)
5. Presentar previo al inicio de las actividades, una propuesta del plan de trabajo, cronograma o programación para la ejecución de acciones junto con la metodología de intervención y la relación de hojas de vida de todo el personal requerido. (...)
13. Soportar la afiliación y pago al Sistema de Seguridad Social de los trabajadores, contratistas y subcontratistas a cargo del ejecutor.
14. Proveer los vehículos adecuados para el transporte de los brigadistas, las herramientas y equipos requeridos para las labores a desarrollar. (...)
20. Presentar informes mensuales sobre el avance del cronograma y plan de trabajo acordado con el IDIGER, adicionalmente deberá entregarse un informe final de la ejecución del Convenio para la Liquidación. (...)

#### 2.2.1.2 OBLIGACIONES GENERALES DE LA DEFENSA CIVIL COLOMBIANA: (...)

2. Mantener informado al supervisor del Convenio sobre el desarrollo de las actividades puestas bajo su responsabilidad.
3. Responder por la calidad y cumplimiento de las actividades y equipo humano con el cual cumplirán el objeto del presente Convenio. (...)

#### 2.3. OBLIGACIONES DEL IDIGER (...)

3. Aportar los recursos establecidos en el anexo de presupuesto.
4. Aprobar el cronograma y plan de trabajo, así como las modificaciones que se hagan a los mismos. (...)
7. Entregar la maquinaria pesada y herramienta, equipos, accesorios y suministros- HEAS requeridos para el desarrollo de las actividades de intervención y prácticas de los equipos USAR, para garantizar que las actividades a cargo de la Defensa Civil Colombiana se realicen dentro de los tiempos establecidos en el plan y cronograma de trabajo acordados. (...)

#### 2.4. PLAZO DE EJECUCIÓN

El plazo de ejecución del convenio es de **SIETE (7) MESES**, contados a partir de la firma del acta de iniciación, previo cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución del convenio.

El primer mes se destinará a la elaboración y aprobación del plan y cronograma de trabajo y los seis meses restantes a la ejecución de las actividades que comprenden el alcance del presente convenio. (...)

## 2.11. APORTES DEL CONVENIO DE COOPERACIÓN Y FORMA DE PAGO

El valor total del Convenio es hasta la suma de **DOS MIL DOSCIENTOS DIECIOCHO MILLONES CUATROCIENTOS VEINTISÉIS MIL SESENTA Y OCHO PESOS M/CTE. (\$2.218.426.068).**

### 2.11.1. APORTES DEL IDIGER

El IDIGER aportará económicamente hasta la suma de **MIL QUINIENTOS NOVENTA Y NUEVE MILLONES SEISCIENTOS TREINTA MIL OCHOCIENTOS ONCE PESOS (\$1.599.630.811) M/CTE**, amparado en el Certificado de Disponibilidad Presupuestal N° 575 del 15 de diciembre de 2016, bajo el código presupuestal N° 3-3-1-15-01-04-1158-110 por valor de \$1.727.907.710.

El IDIGER efectuará aportes representados en bienes y servicios de acuerdo con lo indicado en el anexo de presupuesto por un valor de **NOVENTA Y CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS NOVENTA Y SIETE MIL CIENTO CINCUENTA Y DOS PESOS M/CTE. (\$94.897.152).**

El valor establecido en el presente numeral contempla los gastos, descuentos e impuestos que se generan para la suscripción y legalización del convenio. La cuenta de cobro o factura, según sea el caso, deberá dirigirse a FIDUOCCIDENTE FIDUCIA PUBLICA N° 314650-FONDIGER, NIT 800.143.157-3. Su presentación deberá hacerse siempre en el domicilio del IDIGER.

El aporte pecuario se realiza así:

Un (1) primer pago por la suma de SETECIENTOS NOVENTA Y NUEVE MILLONES OCHOCIENTOS QUINCE MIL CUATROCIENTOS SEIS PESOS M/CTE. (\$799.815.406) a la entrega de la propuesta preliminar del cronograma y plan de trabajo, de las diferentes actividades a desarrollar en el marco del convenio.

Un (2) segundo pago hasta por la suma de SEISCIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLONES OCHOCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS VEINTICUATRO PESOS M/CTE. (\$639.852.324) a los cuatro (4) meses de haberse realizado la firma del acta de inicio, el cual estará sujeto a la aprobación de los informes que den cuenta del cumplimiento al cronograma y plan da trabajo definido y de acuerdo con las brigadas conformadas durante este periodo.



Un último pago hasta por la suma de CIENTO CINCUENTA Y NUEVE MILLONES NOVECIENTOS SESENTA Y TRES MIL OCHENTA Y UN PESOS M/CTE. (\$159.963.081) con la entrega del informe final.

En todo caso, el valor final a cancelar corresponderá al cumplimiento de cronograma de trabajo y brigadas conformados durante la ejecución del convenio.

El aporte representado en bienes y servicios se entregará durante la ejecución del convenio, conforme al presupuesto que hace parte integral del presente convenio.

#### 2.11.2. APORTES DE LA DEFENSA CIVIL COLOMBIANA

LA DEFENSA CIVIL DE COLOMBIA efectuará aportes representados en bienes y servicios de acuerdo con lo descrito en la propuesta, por un valor de QUINIENTOS VEINTITRES MILLONES OCHOCIENTOS NOVENTA Y OCHO MIL CIENTO CINCO PESOS (\$523.898.105) M/CTE.

El aporte representado en bienes y servicios se entregará durante la ejecución del convenio, conforme a la propuesta que hace parte integral del presente convenio. (...) (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, el Convenio Interadministrativo de Cooperación firmado entre el Instituto Distrital de Gestión de Riesgos y Cambio Climático-FONDIGER y la DCC, con el objeto de “Aunar recursos económicos, técnicos y administrativos con el propósito de implementar vigías y brigadas para la prevención, monitoreo y apoyo en el manejo de incidentes forestales en Bogotá D.C.”, indica:

#### “2.1.2. ESPECIFICACIONES DE LAS ACTIVIDADES A DESARROLLAR POR LA DEFENSA CIVIL COLOMBIANA

Características y actividades del convenio.

2.1.2.1. Conformar y mantener operativas cuatro (4) Brigadas Forestales, cada una compuesta por 8 voluntarios calificados por la Defensa Civil Colombiana, con curso de formación como Brigadista Forestal, con experiencia en actividades de gestión de riesgo.

2.1.2.2. Asignar a cada brigada una zona de operación así: Zona A: localidades de Suba y Usaquén; Zona B: localidades de Chapinero y Santa F, Zona C: localidades de Rafael Uribe Uribe y San Cristóbal y Zona D: localidades de Usme y Bogotá D.C. Bolívar. (...)

2.1.2.4. Conformar y mantener operativo un grupo de ocho (8) vigías forestales, constituido por personal certificado por la Defensa Civil Colombiana, con curso de formación como Brigadista Forestal y con experiencia en actividades de gestión de riesgo. (...)

2.1.2.4.4. Presentar de manera mensual un informe que contenga el avance de ejecución del convenio.

2.1.2.4.5. Presentar un informe final en el que se evidencie el cumplimiento de los compromisos adquiridos.

## 2.2 COMPROMISOS DE LAS PARTES

### 2.2.1 OBLIGACIONES DE LA DEFENSA CIVIL

#### 2.2.1.1 COMPROMISOS ESPECÍFICOS DE LA DEFENSA CIVIL

La Defensa Civil Colombiana adquiere con el IDIGER los siguientes compromisos:

1. Presentar al IDIGER un Cronograma y Plan de Trabajo Operativo que contemple cada una de las actividades especificadas en el Convenio. (...)

8. Garantizar la ejecución de las actividades definidas en el Plan de Trabajo Operativo presentado al IDIGER. (...)

10. Asumir la administración del recurso humano y técnico requerido para la apropiada ejecución del objeto del convenio. (...)

12. Entregar de manera mensual que contenga el avance de la ejecución del convenio.

13. Entregar un informe final en el que se evidencie el cumplimiento de los compromisos adquiridos. (...)

15. Retornar los bienes devolutivos que fueron solicitados y prestados por el centro de reserva del IDIGER, en buen estado de uso y condiciones técnicas salvo el deterioro normal causado por su uso.

#### 2.2.1.2 COMPROMISOS DE LA DEFENSA CIVIL:

En desarrollo del objeto del convenio, la Defensa civil colombiana adquiere con el IDIGER las siguientes obligaciones generales:

1. Responder por la calidad y cumplimiento de las actividades y equipos con los cuales cumplirán el objeto del presente convenio.

2. Mantener informado al supervisor del Convenio sobre el desarrollo de las actividades puestas bajo su responsabilidad. (...)

7. Garantizar la ejecución de las actividades y/o compromisos. (...)

## 2.2.2 COMPROMISOS DEL IDIGER:

En virtud del presente convenio el IDIGER se obliga a:

1. Efectuar el desembolso de los recursos según lo acordado y teniendo en cuenta el cumplimiento de los requisitos. (...)

6. Entregar los elementos devolutivos que le sean requeridos por parte de la Defensa Civil al Centro de Reserva del IDIGER.

## 2.3 PLAZO DE EJECUCIÓN.

El plazo de ejecución del convenio es de DOCE (12) MESES, contados a partir de la firma del acta de iniciación, previo cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución del convenio. (...)

## 2.8 APORTES DEL CONVENIO DE COOPERACIÓN Y FORMA DE DESEMBOLSOS

El valor total del Convenio es la suma de **MIL OCHOCIENTOS ONCE MILLONES OCHOCIENTOS SESENTA Y OCHO MIL SIETE PESOS MCTE (\$1.811.868.007)**.

CLASE DE APORTE	Aportante	
	IDIGER	DCC
Aporte Económico	\$ 1.710.126.432	
Aporte en Bienes y Servicios		\$ 101.741.557
Total	\$ 1.811.868.007	

## APORTES DEL IDIGER:

Por parte del IDIGER, se aportarán recursos por **MIL SETECIENTOS DIEZ MILLONES CIENTO VEINTISEIS MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y DOS PESOS MONEDA CORRIENTE (\$1.710.126.432.00)** para lo cual cuenta con la Disponibilidad Presupuestal N° 864 del 17 de febrero de 2017, bajo el código presupuestal 3-3-2-200-000-203-16 del concepto denominado "Atención integral, oportuna, eficiente y eficaz de las situaciones de emergencia, calamidad o desastre a través de la estrategia distrital."

Los desembolsos se harán de la siguiente manera:

- Un primer desembolso correspondiente al 50%, a la aprobación por parte del supervisor del IDIGER, del cronograma y del plan de trabajo operativo, por un valor de OCHOCIENTOS

CINCUENTA Y CINCO MILLONES SESENTA Y TRES MIL DOSCIENTOS DIECISEIS PESOS MONEDA CORRIENTE (\$855.063.216.00).

- Un segundo desembolso, correspondiente al 30%, al vencimiento del quince (5°) mes de ejecución del Convenio y el cumplimiento en la entrega de los informes correspondientes, aprobados por el supervisor del IDIGER, por un valor de QUINIENTOS TRECE MILLONES TREINTA Y SIETE MIL NOVECIENTOS VEINTINUEVE PESOS MCTE (\$513.037.929).
- Un tercer desembolso, correspondiente al 10%, al vencimiento del décimo (10°) mes de ejecución del Convenio y el cumplimiento en la entrega de los informes correspondientes, aprobados por el supervisor del IDIGER, por un valor de CIENTO SETENTA Y UN MILLONES DOCE MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y TRES PESOS MCTE (\$171.012.643).
- Un cuarto y último desembolso, correspondiente al 10% a la suscripción del acta de liquidación, y entrega del informe final de actividades, donde se refleje el cumplimiento del 100% de las actividades Convenio con la correspondiente aprobación por el supervisor del IDIGER, por un valor de CIENTO SETENTA Y UN MILLONES DOCE MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y TRES PESOS MCTE (\$171.012.643).

El valor establecido en el presente numeral contempla los gastos, descuentos e impuestos que se generan para la suscripción y legalización del convenio. La cuenta de cobro o factura, según sea el caso, deberá dirigirse a FIDUOCCIDENTE FIDUCIA PUBLICA N° 314650-FONDIGER, NIT 800.143.157-3. Su presentación deberá hacerse siempre en el domicilio del IDIGER.

#### APORTES DE LA DEFENSA CIVIL COLOMBIANA

El aporte en bienes y servicios que ascienden a la suma de CIENTO UN MILLONES SETECIENTOS CUARENTA Y UN MIL QUINIENTOS SETENTA Y CINCO PESOS MCTE (\$101.741.575), se ejecutarán durante la ejecución del convenio, conforme al presupuesto que hace parte integral del presente convenio. (...) (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.

#### 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.

#### 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)

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. (...)

### 2.3. 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. (...)

## 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)

De igual manera, las anteriores normas en el Capítulo IV. Ingresos, indican:

### “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.

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. (...)

## 2.2. Medición

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

17. En el caso de las permutas, si no se puede medir con fiabilidad el valor de mercado de los bienes o servicios recibidos, los ingresos se medirán por el valor de mercado de los bienes o servicios entregados, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo o su equivalente que sea transferida en la operación. Si no es posible medir con fiabilidad, el valor de mercado de los activos recibidos ni de los activos entregados, los ingresos se medirán por el valor en libros de los activos entregados, ajustado por cualquier eventual cantidad de efectivo o su equivalente que se transfiera en la operación.

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

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

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o



c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar.

19. Para establecer el grado de avance en la prestación del servicio, se considerará la naturaleza de la operación y la metodología que mida con mayor fiabilidad los servicios ejecutados; además, no se tendrán en cuenta los anticipos ni los pagos recibidos del cliente, dado que no necesariamente reflejan la proporción del trabajo ejecutado.

20. En los casos en que los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, la entidad reconocerá los ingresos de forma lineal a lo largo de dicho periodo, a menos que exista evidencia de que otro método representa mejor el grado de avance. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que los demás, la entidad postergará el reconocimiento de los ingresos hasta que se ejecute. (...) (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:

#### “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.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1- El valor del derecho por cobrar por los servicios prestados.
- 2- El mayor valor originado por la diferencia en cambio de los derechos pactados en una moneda extranjera.

##### SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.
- 2- El valor de las rebajas y descuentos.
- 3- El menor valor originado por la diferencia en cambio de los derechos pactados en una moneda extranjera.
- 4- El valor de las cuentas por cobrar que se den de baja. (...)

## 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.

## 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. (...)

## 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. (...)

## 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 con las consideraciones expuestas anteriormente, se evidencia bajo el clausulado firmado entre las entidades que los instrumentos jurídicos corresponden a convenios interadministrativos entre las partes, pero de acuerdo con lo argumentado en la mesa de trabajo por parte del personal de la DCC se observa que se estaría frente a la firma de contratos interadministrativos por medio de estos instrumentos. Dada la ambivalencia que ello genera, las partes intervinientes deberán dilucidar la esencia de la modalidad que han querido adoptar, y determinar a cuál de los procedimientos que se presentan a continuación corresponde el caso objeto de la consulta:

1. Si efectivamente el instrumento firmado corresponde a un convenio, el procedimiento contable a aplicar es el siguiente:

En la realización de un convenio, las partes participantes tienen un fin o interés en común que buscan satisfacer con la ejecución de las actividades pactadas, para ello cada participante realiza aportes para cubrir los gastos incurridos durante el convenio. Cuando una de las partes es la encargada del manejo de los recursos y realización de las actividades,

esta entidad toma la figura de gestor dentro del convenio, y dará tratamiento contable a los recursos como recursos recibidos en administración.

Por lo anterior, y de acuerdo con lo estipulado en las cláusulas es la DCC la entidad gestora, toda vez que es la encargada de la administración y gestión de los recursos, es por ello que al momento en que se produce la recepción de los recursos, esta los deberá reconocer contablemente debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y acreditando la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con el avance de las actividades pactadas y la ejecución de los recursos por parte de la DCC, reconocerá el uso de los mismos en la financiación diferente a los ítems que estén a cargo de la Defensa Civil, registrando un débito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO. A su vez efectuará este registro si al finalizar las actividades pactadas y logrado el objeto por el cual se desarrolló el convenio se tienen recursos que deban ser devueltos al dueño de los mismos.

Ahora bien, la Defensa Civil deberá reconocer el respectivo gasto por los importes a su cargo, esto es los aportes que se haya comprometido a efectuar.

Por su parte la entidad que entrega los recursos, una vez desembolsados a la DCC los deberá reconocer debitando la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO. En la medida en que la DCC entregue los informes de avances de las actividades del convenio, la entidad reconocerá en sus estados financieros los activos o gastos generados, por los ítems diferentes a los aportes que estén a cargo de la Defensa Civil, debitando la subcuenta y cuenta correspondiente, y acreditará la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

2. Si efectivamente el instrumento firmado corresponde a un contrato, el procedimiento contable que se debe aplicar es el siguiente:

Al realizar la firma de un contrato o convenio en el cual una de las parte adquiere los servicios de la otra para la realización de una labor o actividad específica, se evidencia que efectivamente el instrumento corresponde a un contrato por prestación de servicios, la DCC, que para el caso actúa como contratista, realizará la contabilización y reconocimiento de acuerdo con las condiciones pactadas para el pago por parte del contratante, razón por

la cual la DCC deberá identificar a cuál de las siguientes alternativas corresponde cada caso, para aplicar el procedimiento contable respectivo:

a) Recursos recibidos de manera posterior a la ejecución de las actividades convenidas.

El registro contable de los recursos recibidos posterior a que se haya realizado la prestación del servicio de acuerdo con lo pactado, se reconocerá debitando la subcuenta 131715-Asistencia técnica, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y se acreditará la subcuenta 439004-Asistencia técnica, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

El costo de las obligaciones incurridas para el desarrollo de las actividades en cada periodo se reconocerá debitando la subcuenta 639090-Otros servicios, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS, o la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 52-DE VENTAS, y acreditando las subcuentas y cuentas correspondientes de los grupos 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Una vez sea efectuado el pago por parte del tercero, la DCC debitará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y acreditará la subcuenta 131715-Asistencia técnica, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS. De igual manera, 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-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Por su parte, el contratante reconocerá los servicios adquiridos debitando la subcuenta y cuenta correspondiente de activos, siempre y cuando cumpla con los criterios indicados en el Marco Conceptual para su reconocimiento, o en la subcuenta y cuenta correspondiente de gastos, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Con la realización del pago a la DCC, debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

b) Recursos recibidos de manera anticipada a la ejecución de las actividades convenidas.

La contabilización se hará de acuerdo con el 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 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, 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-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En la medida en que se desarrollen las actividades acordadas, la DCC 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, la DCC debe reconocer el uso de los recursos como ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio, para lo cual debitará la subcuenta 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, 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 439004-Asistencia técnica, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

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-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En relación con el contratante, reconocerá los recursos entregados debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, de acuerdo con la esencia económica sobre la cual es entregado el bien, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO. Con la recepción de los bienes y servicios pactados debitará la subcuenta y cuenta de activos o gastos, según corresponda, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Recursos recibidos en especie.

En relación al reconocimiento de los recursos recibidos en especie, bienes o servicios, la DCC 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 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, 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 de la DCC 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 con el 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 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, 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.

El contratante reconocerá los bienes y servicios entregados debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, de acuerdo con la esencia económica sobre la cual es entregado el bien, y acreditando la subcuenta y cuenta del bien o servicio donde se encontraba previamente reconocido o en caso de ser adquirido lo reconocerá acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Una vez proceda la recepción de los bienes y servicios pactados debitará la subcuenta y cuenta de activos o gastos, según corresponda, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

c) Recursos recibidos de manera anticipada y posterior a la ejecución de las actividades convenidas.

Cuando en la ejecución de estos convenios se concurra la recepción de recursos de forma anticipada, así como posteriores, al desarrollo de la ejecución de las actividades pactadas, la DCC deberá realizar el reconocimiento de los mismos de la siguiente manera:

Los recursos recibidos previo a la ejecución de actividades, se manejarán de acuerdo con lo indicado en el literal b), pero teniendo en cuenta que, en las indicaciones de pago acordadas con el contratante existe un porcentaje que será cancelado hasta la entrega final del servicio y que los ingresos se reconocerán de acuerdo con el grado de avance de las actividades que se haya ejecutado frente al total de lo pactado, la DCC debitará los valores reconocidos en la subcuenta 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, 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, hasta el agotamiento de los mismos, acreditando la subcuenta 439004-Asistencia técnica, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, en caso de que se genere diferencia en la reclasificación ya que la proporción del ingreso del periodo no sean cubierto por los recursos previamente recibidos, esta diferencia deberá ser registrada debitando la subcuenta 131715-Asistencia técnica, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Una vez agotados los recursos recibidos por anticipado, la DCC reconocerá los valores pendientes de pago por la ejecución de las actividades pactadas como una cuenta por cobrar, debitando la subcuenta 131715-Asistencia técnica, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y acreditando la 439004-Asistencia técnica, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Al ser efectuado el pago por parte del tercero, la DCC debitará la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y acreditará la subcuenta 131715-Asistencia técnica, de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Para este caso, el contratante efectuará los registros de acuerdo con lo indicado en el literal b) por los recursos entregados de manera anticipada al desarrollo de las actividades pactadas, y aplicará el reconocimiento indicado en el literal a) por los conceptos que al recibir los bienes y servicios pactados se encuentren pendientes de pago.

Para todos los casos anteriormente expuestos, deberán hacerse los reconocimientos de los descuentos y retenciones en la fuente que procedan de conformidad con las obligaciones respectivas y la regulación pertinente.

\*\*\*



<b>CONCEPTO N° 20192000002301 DEL 30-01-2019</b>
--

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios Resultado de ejercicios anteriores Otras cuentas por pagar.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del Ingreso de la Contribución de las Empresas de Servicios públicos domiciliarios Reconocimiento del traslado de los excedentes financieros al Fondo Empresarial.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Gasto Impuestos, contribuciones y tasas Otras cuentas por cobrar Ingresos diversos Otras cuentas por pagar Gastos diversos.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del pago de La contribución a La Superintendencia de Servicios públicos domiciliarios y a La Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico Reconocimiento del mayor valor recibido por la utilización de los recursos del Fondo empresarial.

Doctora

TALMA ELVIRA TURNIELES GALVAN

Subdirectora Administrativa y Financiera

Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento básico

Bogotá, D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 201955000001-2 del 2 de Enero de 2019, mediante la cual consulta en relación con el procedimiento contable para el reconocimiento de los excedentes financieros trasladados al Fondo Empresarial si “es procedente y correcto seguir aplicando lo indicado en el concepto 20104-142057 del 27 de octubre de 2010 expedido por la CGN o si con ocasión de

la entrada en vigencia del nuevo marco Normativo para Entidades de Gobierno debe aplicar lo dispuesto en el numeral 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 liquidarlos, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente, a pesar de que para el pago de dichos excedentes se debe solicitar la incorporación de los recursos en el presupuesto del año siguiente.”

## CONSIDERACIONES

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 *“Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”*, establece “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. (...)”

Por su parte La Ley 812 de 2003, *“Por la cual se aprueba el Plan Nacional de Desarrollo 2003-2006, hacia un Estado comunitario.”*, señaló en el Artículo 132. **“FORTALECIMIENTO DEL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS. Con el objeto de garantizar la viabilidad y la continuidad en la prestación del servicio, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios podrá constituir un fondo empresarial, como patrimonio autónomo administrado por la FEN, o por la entidad que haga sus veces, o por una entidad fiduciaria. Este fondo podrá apoyar, de conformidad con sus disponibilidades, a las empresas que contribuyen al Fondo, en los procesos de liquidación ordenados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la financiación de los pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y, en general, de aquellos a los cuales se les terminen los contratos de trabajo. El fondo también podrá financiar las actividades profesionales requeridas para prestar apoyo económico, técnico y logístico a la Superintendencia para analizar y desarrollar los procesos de toma de posesión con fines de liquidación.**

A este fondo ingresarán los recursos excedentes de que trata el numeral 85.3 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, tal como queda modificado mediante el párrafo de la presente disposición y contará con un comité fiduciario en el cual participará, un representante de las Empresas de Servicios Públicos Privadas, uno de las Empresas de Servicios Públicos

Oficiales y Mixtas y el Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios; el ordenador de los gastos será el Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios.

Cuando el Fondo proporcione recursos a una empresa, en exceso de las contribuciones hechas por ella, el Fondo se convertirá en acreedor de la empresa. En ningún caso se convertirá en accionista de la misma.

PARÁGRAFO. El numeral 85.3 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 quedará así: "Si en algún momento las Comisiones de Regulación o la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios tuvieren excedentes, deberán transferirlos al Fondo Empresarial de que trata el presente artículo." (Subrayados fuera de texto)

En relación con el Fondo Empresarial, el artículo 227 de la Ley 1753 de 2015 que modificó el artículo 247 de la Ley 1450 de 2011, señala:

“ARTÍCULO 227. Fortalecimiento del ejercicio de las funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Modifíquese el artículo 247 de la Ley 1450 del 2011, el cual quedará así:

“ARTÍCULO 247. Fortalecimiento del ejercicio de las funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. En la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios seguirá funcionando el Fondo Empresarial creado por la Ley 812 de 2003, a través de un patrimonio autónomo cuyo ordenador del gasto será el superintendente de servicios públicos domiciliarios. (Subrayado fuera de texto)

Este Fondo podrá financiar a las empresas en toma de posesión para: i) Pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y en general para el pago de las obligaciones laborales y, ii) apoyo para salvaguardar la prestación del servicio a cargo de la empresa en toma de posesión.

Igualmente podrá contratar y/o apoyar el pago de las actividades profesionales requeridas en áreas financieras, técnicas, legales y logísticas a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y a la empresa objeto de toma de posesión, así como los estudios necesarios para determinar la procedencia de la medida de toma de posesión y las medidas preventivas de acuerdo con lo establecido en la Ley 142 de 1994.

Así mismo, de forma excepcional y por una sola vez, el Fondo podrá apoyar con recursos a la empresa en toma de posesión para asegurar la viabilidad del esquema de solución a largo plazo en los servicios de agua potable y saneamiento básico, acorde con la reglamentación que para tal efecto expida el Gobierno nacional. Lo dispuesto en el presente inciso también

será aplicable a las empresas que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentren en toma de posesión.

A este Fondo ingresarán los recursos de los excedentes de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA), de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG), y el producto de las multas que imponga esta superintendencia”.

Además, el Decreto 1924 de 2016 “Por el cual se adiciona el Decreto 1082 de 2015 en lo que hace referencia al Fondo Empresarial” señala:

ARTÍCULO 1°. Adiciónese el Capítulo 4 al Título 9 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1082 de 2015 “Decreto único Reglamentario del Sector Administrativo de Planeación Nacional”, el cual quedará así:

#### "CAPÍTULO 4

#### FONDO EMPRESARIAL

ARTÍCULO 2.2.9.4.1. Fondo Empresarial. El Fondo Empresarial es un patrimonio autónomo sujeto a lo dispuesto por el artículo 247 de la Ley 1450 del 2011, modificado por el artículo 227 de la Ley 1753 de 2015, a este capítulo y a las demás normas aplicables a su funcionamiento.

ARTÍCULO 2.2.9.4.2. Objeto y uso de los recursos. Con el objeto de garantizar la viabilidad y la continuidad en la prestación del servicio, así como para asegurar que esta prestación sea eficiente, y sin perjuicio de las demás disposiciones señaladas por la ley respecto del Fondo Empresarial, este podrá financiar a las empresas en toma de posesión para: i) Pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y en general para el pago de las obligaciones laborales y, j) apoyo para salvaguardar la prestación del servicio a cargo de la empresa en toma de posesión.

El financiamiento por parte del Fondo Empresarial a las empresas intervenidas podrá instrumentarse a través de contratos de mutuo, otorgamiento de garantías a favor de terceros, o cualquier otro mecanismo de carácter financiero que permita o facilite el cumplimiento del objeto del Fondo Empresarial.

El Fondo Empresarial podrá igualmente contratar y/o apoyar el pago de las actividades profesionales requeridas en áreas financieras, técnicas, legales y logísticas a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y a la empresa objeto de toma de posesión, así como los estudios necesarios para determinar la procedencia de la medida de

toma de posesión y las medidas preventivas de acuerdo con lo establecido en la Ley 142 de 1994.

ARTÍCULO 2.2.9.4.3. Recursos del Fondo Empresarial. Los recursos del Fondo Empresarial estarán conformados por las siguientes fuentes:

a). Los recursos de los excedentes de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de la Comisión de Regulación de Agua y Saneamiento Básico (CRA) y de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG). (Subrayado fuera de texto)

b). El producto de las multas que imponga la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios;

c). Los rendimientos que genere el Fondo Empresarial y que se obtengan por la inversión de los recursos que integran su patrimonio;

d). Los recursos que obtenga a través de las operaciones de crédito interno o externo que se celebren a su nombre, y los que reciba por operaciones de tesorería;

e). Los demás que obtenga a cualquier título.

PARÁGRAFO. Además de los recursos del Fondo Empresarial derivados de las fuentes señaladas en el presente artículo, el patrimonio del Fondo Empresarial estará integrado por todos los bienes, derechos y recursos de su propiedad, necesarios para el cumplimiento de su objeto y funciones.

ARTÍCULO 2.2.9.4.4. Operaciones pasivas de crédito del Fondo Empresarial. Las operaciones pasivas de crédito interno o externo de que trata el literal d) del artículo 2.2.9.4.3 que celebre el Fondo Empresarial a su nombre, requerirán de la autorización del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, previa aprobación de la operación por parte de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional

La mencionada autorización podrá otorgarse una vez se cuente con el concepto favorable del Departamento Nacional de Planeación, cuando las operaciones se dirijan a financiar gastos de inversión. (...)"

Respecto de la normativa contable,

Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público.

- El Marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución 414 de 2014 hace referencia a que la información financiera es útil si es relevante y representa fielmente los hechos económicos de la empresa, constituyendo estos atributos las características cualitativas fundamentales para la preparación de la información financiera para lo cual además deberán observar las pautas básicas o macrorreglas conocidas como los Principios de Contabilidad, de los cuales el de Devengo señala, “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos u obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del período.”

Igualmente, la norma define los elementos que componen los estados financieros señalando en relación con el Pasivo que es “una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

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

#### Entidades de Gobierno

El Marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución 533 de 2015, determina para las Entidades de Gobierno que la información financiera es útil a los usuarios de la misma, cuando atiende a las características cualitativas de relevancia y representación fiel y observa las pautas básicas o macrorreglas conocidas como los Principios de Contabilidad, de los cuales el de Devengo señala, “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Esta misma norma define los elementos que componen los estados financieros y se refiere al reconocimiento como “el 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.”

En relación con los pasivos, estos se reconocerán “por 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

En cuanto al reconocimiento de los 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 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.

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. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el CGC incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“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.

#### 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.”

“3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES 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.”

“3110-RESULTADO DEL EJERCICIO. Representa el valor del resultado obtenido por la entidad, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el periodo contable.

DINÁMICA

UTILIDAD O EXCEDENTE DEL EJERCICIO

SE DEBITA CON:

- 1- El valor que se traslade a Resultados de ejercicios anteriores, al inicio del periodo contable.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor que resulte del cierre de ingresos, gastos y costos.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El concepto 20104-142057 del 27 de octubre de 2010 referido en la consulta, presenta el procedimiento contable a aplicar por las Empresas prestadoras de Servicios públicos domiciliarios, las Comisiones de Regulación y la Superintendencia de Servicios Públicos domiciliarios en el contexto del RCP precedente, por lo que aquí se indicará el procedimiento según la normativa actual, considerando que las Comisiones de Regulación y las Superintendencias se encuentran en el ámbito de aplicación de las Normas de Gobierno y las Empresas prestadoras de Servicios públicos domiciliarios aplican la Norma para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público.

Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público

De conformidad con las normas que regulan el pago de la contribución por las empresas de servicios públicos domiciliarios a la Superintendencia de Servicios públicos domiciliarios y a la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, corresponde a las empresas públicas:

i. Reconocer la contribución, mediante un débito a la subcuenta 512026-Contribuciones de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS con crédito a la subcuenta 244023-Contribuciones de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, la cual se cancelará con el giro respectivo.

Ahora bien, en el evento que la Empresa, según las causales determinadas por la ley, haga uso de los recursos del Fondo empresarial, le corresponde:

ii. Reconocer el apoyo prestado por el Fondo empresarial, para lo cual debita la subcuenta 138403-Apoyo del Fondo empresarial de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 480820-Apoyo del Fondo Empresarial de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

iii. Cuando la Empresa reciba un mayor valor del Fondo Empresarial, por los recursos recibidos en exceso de las contribuciones reconoce el pasivo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Entidades de Gobierno

Comisión de Regulación de Agua potable y Saneamiento Básico

Corresponde a la Comisión registrar los siguientes hechos económicos:

i. Causación del ingreso por la Contribución recibida de las Empresas de servicios públicos domiciliarios. Para el efecto, la Comisión registrará 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

ii. Traslado de los excedentes al Fondo Empresarial.

El reconocimiento de este hecho económico conlleva dos instancias:

- En primer término, el resultado del ejercicio deberá trasladarse, conforme a lo indicado en la regulación contable, al inicio del período siguiente, a la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- Aun cuando por disposición legal la Comisión debe trasladar los excedentes al Fondo Empresarial no en el año en que se liquidan sino en el año siguiente, el pasivo deberá reconocerse, por el Principio de Devengo, cuando estos se liquiden, momento en el cual surge el derecho a favor del Fondo y una obligación a cargo de la Comisión, con independencia del instante en que se produzca el flujo de efectivo, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, con crédito a la subcuenta 249057-Excedentes financieros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el giro al Fondo Empresarial.

Aclarado por la entidad que en el período 2018 presenta en cuentas de orden los excedentes liquidados del 2017 que serán girados en el 2019, y como en la fecha de la transición a la nueva regulación contable no fue reconocido en los saldos iniciales el pasivo por este concepto, deberá registrarlo afectando la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES en aplicación de la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, y alternamente eliminar el registro en cuentas de orden.

Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

i. Causación del Ingreso por concepto de la contribución cancelada por las Empresas de Servicios públicos domiciliarios. La Superintendencia registrará el ingreso por la contribución 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.

ii. Traslado de los excedentes al Fondo Empresarial

El reconocimiento de este hecho económico conlleva dos instancias:

- El resultado del ejercicio deberá trasladarse, conforme a lo indicado en la regulación contable, al inicio del período siguiente, debitando la subcuenta 311001-Utilidad o

excedente del ejercicio de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO y acreditando la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- Con la liquidación de los excedentes a trasladar al Fondo Empresarial, se origina el derecho a favor del Fondo y para la Superintendencia el reconocimiento de un pasivo, el cual por el Principio de Devengo se registrará en el momento de liquidación de los excedentes con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta 249057-Excedentes financieros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el giro al Fondo Empresarial.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000003371 DEL 08-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable para los saldos de las cuentas 1323 y 4809 eliminadas por la Resolución N° 602 de 2018.

Doctora

SILVIA YINETH RAMÍREZ AROCA

Profesional Universitario

Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena-CORMAGDALENA

Barrancabermeja, Santander

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000254-2, del día 29 de enero de 2019, en la cual solicita se indique el procedimiento contable que debe aplicar la Entidad en cumplimiento del Artículo 3° de la Resolución N° 602 de 2018, emitida por la CGN, en el cual resuelve eliminar las cuentas 1323 y 4809, relacionadas con acuerdos de concesión, del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno Así mismo indica que estas cuentas son de normal y periódica utilización en la Entidad, toda vez que en ellas se registran las contraprestaciones anticipadas y vencidas que se cobran a los concesionarios, según las condiciones establecidas en los contratos de concesión suscritos.

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

### CONSIDERACIONES

La Resolución N° 602 del 13 de diciembre 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 de transporte y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo, en el Artículo 6° señala:

“A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades concedentes, que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el registro de los hechos económicos que se originan en los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, en relación con: los activos en concesión; los

recursos en los patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios; los pagos por anticipado y anticipos realizados a los concesionarios; y los pasivos, ingresos y gastos asociados con dichos acuerdos.

La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión.

La entidad concedente reconocerá los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente, siempre y cuando la entidad concedente u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. (...)

#### 7.1. Ingresos relacionados con la explotación de los activos en concesión

En el caso de que la entidad concedente, la entidad titular o la entidad territorial correspondiente mantengan, total o parcialmente, el derecho a obtener los ingresos por la explotación de los activos en concesión, registrarán el valor de dichos ingresos con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS o de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS o de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS. (...) (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. (...)

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. (...)

### 6.1.4. 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)

De igual forma, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye:

**“1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS****DESCRIPCIÓN**

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

**1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR****DESCRIPCIÓN**

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

**4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS****DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento. (...)

**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. (...)”

**CONCLUSIONES**

De acuerdo con las consideraciones expuestas anteriormente, y teniendo en cuenta como lineamiento el procedimiento incluido en la Resolución N° 602 de 2018, los valores registrados durante el periodo 2018 en la cuenta 1323-ACUERDOS DE CONCESIÓN, correspondientes a las contraprestaciones cobradas por parte de la Entidad a los concesionarios de acuerdo con las condiciones establecidas en los contratos de concesión suscritos por esta, serán reclasificados a la respectiva subcuenta de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, a la subcuenta de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, o en su defecto a la subcuenta y cuenta correspondiente con la naturaleza económica del hecho generador de este derecho para la Entidad.



En relación con el reconocimiento del ingreso, los valores registrados en la cuenta 4809-ACUERDOS DE CONCESIÓN, se deberán reclasificar a la subcuenta correspondiente de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS o de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, siempre que sea acorde a la naturaleza del hecho generador, en caso contrario la Entidad deberá identificar la subcuenta y cuenta que mejor refleje la naturaleza económica del hecho.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000005271 DEL 19-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por Cobrar.
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuotas partes pensionales por cobrar.

Doctor  
 LUIS HERNANDO LANOS DÍAZ  
 Contador  
 Superintendencia Financiera de Colombia  
 Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N°20195500000286-2, del 01 de febrero de 2019, mediante la cual solicita aclaración al concepto 20182000034821 expedido para la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscal (UGPP), en el cual se definió el tratamiento contable relacionado con las obligaciones pensionales de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria (CAPRESUB) en la UGPP y la financiación de la nómina de pensionados de CAPRESUB que asume la UGPP.

En el citado concepto se concluye que la UGPP, como responsable del pasivo pensional de la liquidada CAPRESUB, registrará dentro del plan de activos para beneficios posempleo los recursos que haya trasladado la Superintendencia Financiera de Colombia (SFC) al Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (FOPEP), así como los derechos a cobrar a la SFC. Posteriormente, en la medida que se paguen las mesadas pensionales la UGPP irá disminuyendo el pasivo de Beneficios posempleo-pensiones y el Plan de Activos para beneficios posempleo.

Por su parte, la SFC deberá registrar una provisión que se disminuirá con la cuenta de cobro del FOPEP para el pago de la mesada pensional.

Precisa en la comunicación que actualmente la SFC, al registrar la cuenta por pagar al FOPEP, disminuye el valor de la provisión por el valor neto de la nómina y reconoce el derecho por cuotas partes de pensiones por cobrar; mientras que la UGPP disminuye el pasivo de beneficios posempleo-pensiones y el plan de activos para beneficios posempleo, por el valor bruto de la nómina sin considerar el valor de las cuotas partes de pensiones por cobrar.

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

## CONSIDERACIONES

El artículo 5° del Decreto 1212 de 2014, respecto de las cuotas partes pensionales, establece que: “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 la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria, CAPRESUB a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP, estará a cargo de la Superintendencia Financiera de Colombia.

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.

El pago de las cuotas partes que están a cargo de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) serán pagadas por el Fondo de Pensiones Públicas de Nivel Nacional (FOPEP) en los términos establecidos por este con cargo a los recursos que le sean transferidos por la Superintendencia Financiera de Colombia, hasta la fecha en que se traslade la totalidad de la reserva para el pago de pensiones.

Parágrafo. Los recursos que sean recaudados por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) por concepto de cuotas partes pensionales, deben ser girados a la Superintendencia Financiera de Colombia.” (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 1. del numeral 1.1 que trata del reconocimiento de las Cuentas por Cobrar, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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.

El catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, como: “el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores” y desagrega el concepto en la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones.

## CONCLUSIÓN

Como complemento al concepto 20182000034821, del 12 de julio de 2018, expedido para la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscal (UGPP), se considera en el tratamiento contable, lo relativo a las cuotas partes de pensiones por cobrar, así:

La SFC, al momento de registrar la obligación de trasladar los recursos al FOPEP, registrará un débito en la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, un débito en la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por su parte la UGPP, disminuirá la subcuenta 190407-Otros activos de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el valor bruto de la nómina.

Una vez el FOPEP pague las pensiones, la SFC debe informar a la UGPP el valor de las cuotas partes por cobrar liquidadas en la nómina de pensionados para que la UGPP actualice el pasivo de beneficios posempleo-pensiones y el plan de activos para beneficios posempleo.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000005761 DEL 21-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable para el reconocimiento de multas y sanciones de tránsito que son recaudadas por un tercero.

Doctor  
DIEGO ALEJANDRO ESCOBAR CARMONA  
Alcalde (E)  
Alcaldía de La Estrella  
La Estrella, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000080-2, del día 11 de enero de 2019, en la cual indica que el Municipio de la Estrella junto a la Empresa Identificar S.A. constituyeron la sociedad “Empresa Metropolitana de Transito del Aburra Sur Sociedad en Comandita”, siendo el Municipio el socio comanditario con una participación del 40% del capital autorizado.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Municipio eleva consulta a fin de obtener apoyo respecto a los procedimientos contables que debe aplicar bajo las siguientes situaciones:

“1. Según lo consagrado en el artículo 160 de la Ley 769 de 2002 que expresa:

“De conformidad con las normas presupuestales respectivas, el recaudo por concepto de multas y sanciones por infracciones de tránsito se destinará a planes de tránsito, educación, dotación de equipos, combustible y seguridad vial, salvo en lo que corresponde a la Federación Colombiana de Municipios y los particulares en quienes se delegue y participen en la administración, liquidación, recaudo y distribución de las multas.”

En concordancia con lo estipulado en el párrafo único del artículo 55 de la Escritura Pública N° 78 de la Notaria Única de La Estrella que determinó la constitución de la Empresa EMTRASUR nos cuestionamos lo siguiente:

¿El centro de costos como se encuentra referenciado en la Escritura Pública es donde se direccionan todos los dineros recaudados de los ingresos no tributarios, por concepto de infracciones de tránsito del Municipio de La Estrella, el cual es operado por el socio Gestor

“EMTRASUR S. en C.” y son destinados principalmente para el pago de operación, funcionamiento y gasto de operación que determina el artículo 160 de la Ley 769 de 2002, y el objeto social de la empresa de economía mixta “grúas y patios”, los saldos que se generan se dividen de acuerdo con la participación accionaria o esos dineros no tributarios deben permanecer en esa misma cuenta o en su defecto ser transferidas a la Alcaldía?

2. Teniendo en cuenta la facultad legal delegada por el municipio de La Estrella, al Socio Gestor esto es EMTRASUR S en C., como organismo de apoyo de la Autoridad de Tránsito en la explotación de la actividad de tránsito y transporte y expedición de especies venales, solicitamos se nos de concepto sobre lo siguiente: ¿Cuál es el debido procedimiento para el reconocimiento y medición contable de los ingresos recaudados por concepto de comparendos y multas de Tránsito, según lo consagrado en el artículo 55 de la escritura N° 78 de constitución de la Sociedad de Economía Mixta?

3. Según lo consagrado en el artículo 55 párrafo único de la Escritura Pública de Constitución N° Setenta y Ocho (78) se pregunta: ¿Las infracciones de tránsito que se generen en el Municipio de La Estrella, dado a la creación de la Empresa de Economía Mixta, deben registrarse contablemente en la contabilidad de la empresa EMTRASUR o deben de estar registrada en la contabilidad del Municipio de La Estrella?

4. ¿De acuerdo con las normas para el reconocimiento como medición, revelación y presentación de los hechos económicos, podrían considerarse para el Municipio estos ingresos como provenientes de transacciones sin contraprestación (Sic) y realizar su registro en las cuentas 1311 denominada contribuciones, tasas e ingresos no tributarios y la 4110 con igual denominación?”

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

## CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia indica:

“Artículo 358. Para los efectos contemplados en los dos artículos anteriores, entiéndese por ingresos corrientes los constituidos por los ingresos tributarios y no tributarios con excepción de los recursos de capital. (...)

Artículo 362. Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares. Los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y en consecuencia la ley no podrá trasladarlos a la Nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior.”  
(Subrayado fuera de texto)

La Ley 769 de 2002, por la cual se expide el Código Nacional de Tránsito Terrestre y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 10. SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACIÓN SOBRE LAS MULTAS Y SANCIONES POR INFRACCIONES DE TRÁNSITO. Con el propósito de contribuir al mejoramiento de los ingresos de los municipios, se autoriza a la Federación Colombiana de Municipios para implementar y mantener actualizado a nivel nacional, un sistema integrado de información sobre las multas y sanciones por infracciones de tránsito (SIMIT), por lo cual percibirá el 10% por la administración del sistema cuando se cancele el valor adeudado. En ningún caso podrá ser inferior a medio salario mínimo diario legal vigente. (...)

ARTÍCULO 159. CUMPLIMIENTO. <Artículo modificado por el artículo 206 del Decreto 19 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> La ejecución de las sanciones que se impongan por violación de las normas de tránsito, estará a cargo de las autoridades de tránsito de la jurisdicción donde se cometió el hecho, quienes estarán investidas de jurisdicción coactiva para el cobro, cuando ello fuere necesario.

Las sanciones impuestas por infracciones a las normas de tránsito prescribirán en tres (3) años contados a partir de la ocurrencia del hecho; la prescripción deberá ser declarada de oficio y se interrumpirá con la notificación del mandamiento de pago. La autoridad de tránsito no podrá iniciar el cobro coactivo de sanciones respecto de las cuales se encuentren configurados los supuestos necesarios para declarar su prescripción.

Las autoridades de tránsito deberán establecer públicamente a más tardar en el mes de enero de cada año, planes y programas destinados al cobro de dichas sanciones y dentro de este mismo periodo rendirán cuentas públicas sobre la ejecución de los mismos.

PARÁGRAFO 1. Las autoridades de tránsito podrán contratar el cobro de las multas que se impongan por la comisión de infracciones de tránsito.

PARÁGRAFO 2. Las multas serán de propiedad exclusiva de los organismos de tránsito donde se cometió la infracción de acuerdo con su jurisdicción. El monto de aquellas multas que sean impuestas sobre las vías nacionales, por parte del personal de la Policía Nacional de Colombia, adscrito a la Dirección de Tránsito y Transporte, se distribuirá en un cincuenta por ciento (50%) para el municipio donde se entregue el correspondiente comparendo y el otro cincuenta por ciento (50%) para la Dirección de Tránsito y Transporte de la Policía Nacional, con destino a la capacitación de su personal adscrito, planes de educación y seguridad vial que adelante esta especialidad a lo largo de la red vial nacional, locaciones que suplan las necesidades del servicio y la construcción de la Escuela de Seguridad Vial de la Policía Nacional.

ARTÍCULO TRANSITORIO. <Artículo adicionado por el artículo 27 de la Ley 1383 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Facúltese a los Gobernadores y Alcaldes municipales y distritales, hasta el 31 de diciembre de 2009, para decretar amnistías a los infractores de tránsito y para adoptar medidas para el saneamiento de cartera de infracciones que no haya sido objeto de notificación del mandamiento de pago por vía ejecutiva y no supere los cinco (5) años de ocurridos los hechos que dieron lugar a la actuación.

ARTÍCULO 160. DESTINACIÓN. De conformidad con las normas presupuestales respectivas, el recaudo por concepto de multas y sanciones por infracciones de tránsito, se destinará a planes de tránsito, educación, dotación de equipos, combustible y seguridad vial, salvo en lo que corresponde a la Federación Colombiana de Municipios y los particulares en quienes se delegue y participen en la administración, liquidación, recaudo y distribución de las multas." (Subrayado fuera de texto)

En la Sentencia C-495 de 1998, la Corte Constitucional considera:

"3. Solución al problema planteado. (...)

3.3. Todas las normas acusadas tienen por objetivo la creación de rentas con destino a los fiscos municipales y distritales, pero pocas de ellas se consideran ingresos tributarios y, en general, salvo algún caso, los ingresos son del orden territorial. En tal virtud, procede la Corte a examinar su constitucionalidad agrupándolas por su afinidad, es decir, teniendo en cuenta su temática o contenido, así: (...)

#### 3.3.2. Multas.

Multas en materia de tránsito. (...)

Ya la Corte ha tenido oportunidad de examinar desde la perspectiva constitucional, la naturaleza presupuestal de las multas y la conducencia de su destinación, que es necesario reiterar como doctrina aplicable igualmente al presente caso. Se dijo entonces, al resolver sobre la inconstitucionalidad de las multas establecidas por el Código Único Disciplinario, lo siguiente:

*"En efecto, se reitera, las multas no tienen naturaleza tributaria, como lo demuestra precisamente el artículo 27 del Decreto N° 111 de 1995 que las sitúa dentro de los ingresos no tributarios, subclasificación de los ingresos corrientes de la Nación. Por ello, no es admisible el cargo de competencia que el actor hace recaer sobre los artículos subexamine. Ni tampoco se está vulnerando el artículo 359 de la Carta que prohíbe las rentas nacionales de destinación específica pues, desde las primeras decisiones en que tuvo que estudiar el tema, esta Corporación ha establecido que una interpretación sistemática de*



*la Constitución permite concluir que esta prohibición se refiere exclusivamente las rentas de naturaleza tributaria. Y, finalmente, esa destinación tiene unas finalidades sociales razonables, pues los artículos 6º y 7º del Decreto N° 2170 de 1992 establecen que las multas impuestas en virtud de una sanción disciplinaria se cobrarán por cada una de las entidades a las cuales pertenezca el servidor sancionado y se destinarán a financiar programas de bienestar social de los empleados de las entidades".*

Es claro, entonces, que las multas constituyen un ingreso no tributario y que su destinación no vulnera el artículo 359 de la Constitución, porque la prohibición en él contenida se predica exclusivamente de las rentas tributarias nacionales." (Subrayado fuera de texto)

La Escritura Pública N° Setenta y ocho (78) de la Notaria Única del Circulo de La Estrella (Antioquia) de febrero 10 de 2011, indica:

“ACTO: CONSTITUCIÓN SOCIEDAD DE ECONOMÍA MIXTA  
OTORGANTES: MUNICIPIO DE LA ESTRELLA (ANTIOQUIA) y la Sociedad IDENTIFICAR S.A.

En el municipio de La Estrella, Departamento de Antioquia, República de Colombia, a los diez (10) días de febrero del año dos mil once (2011), al despacho de la Notaria Única del Círculo Notarial de La Estrella, cuyo titular es el doctor LUIS ARTURO CEBALLOS SÁNCHEZ, comparecieron los señores:

1.- HÉCTOR FERNANDO PALACIOS MUÑOZ (...) actuando como apoderado especial, de la sociedad IDENTIFICAR S.A., (...) quien será para todos los efectos SOCIO GESTOR y de otra parte, LISARDO ANTONIO ACEVEDO ORTÍZ, (...) quien en su condición de Alcalde Municipal y por tanto Representante Legal, obra en nombre y representación del Municipio de La Estrella, Antioquia, (...) quien será para todos los efectos SOCIO COMANDITARIO (...)

## ESTATUTOS SOCIALES

### CAPÍTULO 1

#### NOMBRE, NACIONALIDAD, DOMICILIO, OBJETO Y DURACIÓN

ART. 1º- 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 servicios relacionados con entidad u organismo de tránsito en el Municipio de La Estrella, Antioquia y a IMPLEMENTAR, OPERAR, MANTENER EL SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACIÓN Y SOPORTE TÉCNICO, MANEJO Y EXPEDICIÓN DE ESPECIES VENALES. ADMINISTRACIÓN DE PATIOS, GRÚAS, CENTRO INTEGRAL DE ATENCIÓN, APOYAR EL PROCESO DE COBRO COACTIVO PARA EL

RECAUDO DE LOS RECURSOS DE CONFORMIDAD CON LA LEY, COBRAR LOS SERVICIOS PRESTADOS COMO ORGANISMO DELEGATARIO DE TRANSITO, OPERAR LOS RECURSOS PARA EL CORRECTO FUNCIONAMIENTO DEL MISMO Y EJERCER LAS DEMÁS FUNCIONES DE TRÁNSITO QUE LLEGAREN A SER ASIGNADAS POR LA LEY O POR LAS AUTORIDADES COMPETENTES, PREVIA DELEGACIÓN, CONSERVANDO DESDE LUEGO EL MUNICIPIO DE LA ESTRELLA LAS ESPECIALES FUNCIONES ASIGNADAS POR LA CONSTITUCIÓN Y LA LEY EN MATERIA SANCIONATORIA.

LOS RECURSOS A LOS QUE SE REFERIRÁ EL OBJETO SOCIAL DE LA SOCIEDAD, EXCLUIRÁ DE MANERA EXPRESA TODO TIPO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, LOS CUALES POR MANIFIESTA PROHIBICIÓN LEGAL, NO PUEDEN SER ENTREGADOS A TERCEROS PARA SU ADMINISTRACIÓN, RECAUDO, COBRO COACTIVO Y OPERACIÓN, cuyas actividades girarán bajo la siguiente razón social o denominación: EMPRESA METROPOLITANA DE TRÁNSITO DEL ABURRÁ S. en C. y podrá utilizar la sigla EMTRABURRÁ S. en C., la sociedad se constituye bajo las leyes colombianas, su nacionalidad será colombiana y estará sometida a las normas legales y reglamentarias respectivas, en particular a lo dispuesto por estos estatutos y en lo no previstos en ellos por las Leyes 769 de 2002 y 1383 de 2010 y las normas que las sustituyan, modifiquen o adicionen, así como en lo pertinente se regirá también por la norma del Código de Comercio y la ley 489 de 1998 o las que haga sus veces. (...)

ART. 4°- OBJETO SOCIAL: El objeto principal de la sociedad será: IMPLEMENTAR, OPERAR, MANTENER EL SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACIÓN Y SOPORTE TÉCNICO, MANEJO Y EXPEDICIÓN DE ESPECIES VENALES. ADMINISTRACIÓN DE PATIOS, GRÚAS, CENTRO INTEGRAL DE ATENCIÓN, APOYAR EL PROCESO DE COBRO COACTIVO PARA EL RECAUDO DE LOS RECURSOS DE CONFORMIDAD CON LA LEY, COBRAR LOS SERVICIOS PRESTADOS COMO ORGANISMO DELEGATARIO DE TRÁNSITO, ÓPERAR LOS RECURSOS PARA EL CORRECTO FUNCIONAMIENTO DEL MISMO Y EJERCER LAS DEMÁS FUNCIONES DE TRÁNSITO QUE LLEGAREN A SER ASIGNADAS POR LA LEY O POR LAS AUTORIDADES COMPETENTES, PREVIA DELEGACIÓN, CONSERVANDO DESDE LUEGO EL MUNICIPIO DE LA ESTRELLA LAS ESPECIALES FUNCIONES ASIGNADAS POR LA CONSTITUCIÓN Y LA LEY EN MATERIA SANCIONATORIA.

LOS RECURSOS A LOS QUE SE REFERIRÁ EL OBJETO SOCIAL DE LA SOCIEDAD, EXCLUIRÁ DE MANERA EXPRESA TODO TIPO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, LOS CUALES POR MANIFIESTA PROHIBICIÓN LEGAL, NO PUEDEN SER ENTREGADOS A TERCEROS PARA SU ADMINISTRACIÓN, RECAUDO, COBRO COACTIVO Y OPERACIÓN.

En desarrollo o incremento de su objeto social la sociedad podrá representar a empresas extranjeras o colombianas, organizar los establecimientos necesarios, tomar dinero a interés, adquirir, enajenar toda clase de bienes muebles e inmuebles, corporales e incorporeales y darlos en garantía, girar, endosar, aceptar, adquirir, cobrar, protestar, cancelar, pagar letras de cambio cheques o cualquier título valor, fomentar, organizar,

financiar o fusionarse con sociedades o empresas que tengan objetos iguales o semejantes a los de la sociedad, celebrar con ella toda clase de contratos o suscribir acciones o tomar intereses en la mencionada sociedad o empresas; celebrar cualquier tipo de contrato previsto en el derecho administrativo o privado; en general, efectuar en su propio nombre o por cuenta de terceros, toda clase de operaciones civiles, comerciales, industriales y financieras convenientes para el logro de los fines que ella persigue o que le puedan favorecer o desarrollar sus o las empresas en que ella tenga interés; participar en los procesos contractuales de selección de adelanten entidades estatales y organismos internacionales o personas privadas; celebrar y ejecutar toda clase de contratos privados o estatales, tales como contratos de mutuo, de seguros, llave en mano, de transporte, de cuentas en participación, contratos con entidades bancarias o financieras, realizar toda clase de operaciones con títulos valores, representar o agenciar a personas naturales o jurídicas dedicadas a las mismas actividades o aquellas que se relacionen con su objeto social en general, desarrollar, en su propio nombre o por cuenta de terceros o en participación con ellos, toda clase de operaciones, ejecutar y celebrar toda clase de actos o contratos, bien sean civiles, comerciales, bancarios, estatales o 'administrativos que sean convenientes o necesarios para el logro de los fines que persigue la sociedad.

La sociedad que se constituye únicamente podrá constituir garantías personales o reales, respecto de sus propias obligaciones, por tanto la sociedad no podrá, en ningún caso, constituirse en garante, avalista, fiador de obligaciones de terceros, así como tampoco podrá gravar sus bienes para respaldar o garantizar el cumplimiento de obligaciones de terceros, incluidos entre tales terceros a sus propios socios.

PARÁGRAFO: Los socios no podrán gravar o dar en garantía sus intereses sociales en la sociedad sin la previa autorización de la Junta de Socios con el voto favorable de los socios gestores y el voto de los socios comanditarios. (...)

ART. 6°- RESPONSABILIDAD DEL 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. (...)

## CAPÍTULO VII

### RÉGIMEN ESPECIAL ECÓNOMICO

ART. 55.- OBLIGACIONES ESPECIALES DEL SOCIO GESTOR: El socio Gestor se obliga especialmente en su administración y gestión de la sociedad, a poner a disposición de la sociedad aquí constituida toda su capacidad técnica, administrativa, comercial, financiera y de planeación, a la formulación de los proyectos de inversión, apoyar y asistir en la gestión

para el financiamiento y coordinación en la estructuración, y seguimiento y control del plan de inversiones, los planes de expansión serán priorizados con criterio de costo, efectividad, poner a consideración de las entidades competentes de la estructuración de paquetes de inversión privada y del uso de otras fuentes eficientes de financiamiento, aplicar al registro contable correspondiente a la contabilidad sectorial, definida por la Superintendencia de Sociedades y en lo pertinente a la Superintendencia de Puertos y Transportes, celebrar de conformidad con la ley, en caso que así lo considere pertinente la Junta de Socios un contrato fiduciario con el objeto de constituir un patrimonio autónomo con los recaudos obtenidos, créditos y otros dineros o depositarlos en una cuenta especial. Igualmente, el socio Gestor se obliga a efectuar y realizar todas las actividades que estén a su alcance con el objeto de mejoramiento.

PARÁGRAFO: Los recursos que se recauden por concepto de comparendos y multas se llevarán en un centro de costos independiente de los demás ingresos que perciba la sociedad, con el fin de garantizar el cumplimiento del artículo 160 de la ley 769 de 2002 o la norma que haga sus veces, la empresa deducirá los costos y gastos que le implique la operación contravencional y su recaudo efectivo y el resto será invertido, previo acuerdo con el socio comanditario, en la destinación prevista en el mencionado artículo 160 de la ley 769 de 2002 o la norma que lo modifique.

ART. 56.- APLICACIÓN PREFERENTE DE LOS RECURSOS: La sociedad aquí constituida facturará los servicios prestados a los usuarios, de conformidad con las tarifas establecidas que se encontraren vigente al momento de inicio de operación, los recaudos obtenidos ingresarán a una cuenta exclusiva o una fiduciaria y se aplicarán en forma preferente, a los siguientes conceptos: 1.) Sufragar gastos generales de operación, administración y mantenimiento clasificados por separado, cada uno de ellos (incluido el gasto de la fiduciaria si a ello hubiere lugar). 2.) Pago de los impuestos, tasas, y contribuciones a que haya lugar según las normas pertinentes. 3) A la amortización de los créditos por conceptos de inversiones y gastos que efectuaré el Gestor con cargo a los sistemas y pago de los créditos y de las deudas adquiridas formalmente con arreglo a la ley y a los estatutos.

PARÁGRAFO 1°: El socio gestor no estará obligado a efectuar inversiones en infraestructura técnica o logística que sea requerida por disposiciones legales que surjan con posterioridad a este contrato societario, no obstante, será facultativo de la sociedad efectuará la inversión si encuentra que es financieramente viable, de lo contrario será una obligación del municipio en los términos de ley.

PARÁGRAFO 2°: Para celebrar cualquier actos o contrato que exceda la suma de doscientos (200) salarios mínimos mensuales legales vigentes, el Socio Gestor o la persona en quien delegue la administración y la representación legal de la sociedad deberá contar con autorización unánime de la Junta de socios. De igual manera para la celebración de

contratos de crédito, empréstitos o mutuo sin importar su cuantía. (...)” (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. (...)

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. (...)

#### 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)

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. (...)

#### 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. (...)

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. (...)

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 las 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. (...)

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.” (Subrayado fuera de texto)



## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a cada una de sus inquietudes de la siguiente manera:

1. El centro de costos, a que hace referencia el párrafo del artículo 55 de la Escritura Pública y operado por el socio Gestor "EMTRASUR S. en C.", es donde se direccionan todos los dineros recaudados de los ingresos no tributarios, son destinados principalmente para el pago de operación, funcionamiento y gasto de operación que determina el artículo 160 de la Ley 769 de 2002, ¿los saldos que se generan se dividen de acuerdo con la participación accionaria o esos dineros no tributarios deben permanecer en esa misma cuenta o en su defecto ser transferidas a la Alcaldía?

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, 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, es la entidad quien debe evaluar, tomando en cuenta especialmente lo estipulado en el párrafo del artículo 55 de la Escritura Pública, la Sentencia C-495 de 1998 de la Corte Constitucional que estipula que las multas de tránsito se constituyen como un ingreso no tributario, el artículo 362 de la Constitución Política que señala que la propiedad de los ingresos no tributarios es de la entidad territorial y demás normativa sobre la materia, si esos recursos deben permanecer en la cuenta, ser transferidos al Municipio o ser divididos de acuerdo con la participación accionaria.

4. ¿De acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, podrían considerarse para el Municipio estos ingresos como provenientes de transacciones sin contraprestación?

Conforme señala el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las multas y sanciones se encuentran dentro de los ingresos sin contraprestación, toda vez que se encuentran determinados como consecuencia del incumplimiento o infracción de las disposiciones legales en la materia correspondiente.

2. y 3. ¿Cuál es el debido procedimiento para el reconocimiento y medición contable de los ingresos recaudados por concepto de comparendos y multas de tránsito, según lo consagrado en el artículo 55 de la Escritura Pública No 78? ¿Las infracciones de tránsito que se generen en el Municipio de La Estrella, dado a la creación de la Empresa de Economía Mixta, deben registrarse contablemente en la contabilidad de la Empresa o deben de estar registrada en la contabilidad del Municipio?

De acuerdo con lo indicado en la respuesta del numeral 1. si el Municipio en cumplimiento del párrafo del artículo 55 de la Escritura Pública y de la normativa sobre la materia, acuerda con la empresa que esta le transfiera los recursos correspondientes a las multas, comparendos y sanciones de tránsito, el Municipio realizará el reconocimiento de la siguiente manera:

Una vez efectuadas las multas, comparendos y sanciones de tránsito y no proceda recurso alguno en su contra, registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Adicionalmente reconocerá una cuenta por pagar por concepto de los costos y gastos que implique la operación contravencional y el recaudo efectivo, en que incurre la empresa, para ello debitará la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase contable 5-GASTOS, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Con el recaudo de los dineros por parte de la empresa y su giro al Municipio, se reconocerá por parte del Municipio un débito por el valor recibido en la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, de igual forma debitará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, donde reconoció los costos y gastos incurridos por la empresa, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por el total del valor de las multas, comparendos y sanciones de tránsito.

En caso de que en cumplimiento del párrafo del artículo 55 de la Escritura Pública, los socios acuerden que es la empresa quien realizará la inversión de acuerdo con lo estipulado en el artículo 160 de la ley 769 de 2002, sin previa transferencia de los recursos, el Municipio realizará el siguiente tratamiento contable:

Con la imposición de las multas, comparendos y sanciones de tránsito, una vez no proceda recurso alguno en su contra, se registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

De igual forma, reconocerá los costos y gastos en que se incurran en la adquisición de bienes y servicios según su naturaleza debitando la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase contable 1-ACTIVOS o 5-GASTOS, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000006311 DEL 26-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar.
	<b>SUBTEMAS</b>	Deterioro y baja en cuentas de cuentas por cobrar por concepto de arrendamiento de bienes fiscales que no tiene soporte jurídico para su exigibilidad (contrato de arrendamiento, acuerdo de pago o conciliación) o que ha expirado.

Doctor  
HERMÁN EUGENIO VALENCIA VALENCIA  
Gerente (E)  
Gestora Urbana de Ibagué  
Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000157-2, el día 21 de enero de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“El Banco Inmobiliario Gestora Urbana de Ibagué, es una empresa industrial y comercial del Estado del orden municipal, creada mediante Decreto 175 del 23 de abril de 2002, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y capital independiente, su objeto general es desarrollar las funciones de Banco Inmobiliario (administración de los bienes fiscales), estos bienes fiscales fueron transferidos por Infibague a través de otras entidades del orden municipal como son Cavibague, Irvis, Alcaldía.

El 23 de abril de 2002 con su creación el Banco Inmobiliario Gestora Urbana de Ibagué recibió en los Estados Financieros cifras (capital e intereses) de cartera por concepto de arrendamiento de los bienes fiscales de los ocupantes de los terrenos, cartera que no tenía ningún soporte jurídico para su exigibilidad (contrato de arrendamiento, acuerdo de pago o conciliación) por consiguiente era incobrable.

En el periodo transcurrido de las vigencias 2002 a 2018, solo se han legalizado doscientos ochenta (280) contratos de arrendamiento de bienes fiscales, como no se contaba con el documento idóneo para su exigibilidad, los ocupantes de los bienes fiscales no cancelaban el arrendamiento y las cifras registradas en los Estados Financieros cada año aumentaban porque la entidad mensualmente elabora facturación y en la vigencia 2018, alcanzó un valor muy significativo.

Para dar cumplimiento a lo establecido por la ley, respecto de la depuración contable y la convergencia, la oficina de Recursos Físicos y Financieros en concordancia con la Contadora de la entidad, llevaron a Comité de Sostenibilidad Contable la situación presentada en el Balance General y demostrando que no se contaba con los soportes suficientes para realizar el cobro y exigibilidad de la cartera, y el Comité en pleno aprobó sacar la cifra reflejada en la cuenta de cartera y llevarla a cuentas de Orden, la contadora dio estricto cumplimiento a lo ordenado por el Comité de Sostenibilidad Contable y mediante una nota de contabilidad registró las partidas contables.

Tratando de recuperar lo máximo de esta cartera incobrable, la entidad suscribió un contrato de prestación de servicios profesionales con un abogado, encargado de realizar las visitas a los ocupantes de los bienes fiscales mediante lo cual se recuperó una partida significativa y se indemnizó otra por medio de una resolución de gerencia, a solicitud de los mismos.

La Oficina Operativa e Inmobiliaria identificó cada uno de los bienes fiscales y elaboró una ficha técnica en que contiene el número de la ficha catastral, el área total, el nombre de la persona que figura en el inventario, los avalúos catastrales de las vigencias 2016 a 2018, identificó si es un bien fiscal para uso de vivienda, comercial, si es rural o urbano, el valor de los intereses de mora y el total de capital, basados en esa ficha técnica se presentó a la Junta Directiva de la Entidad (máximo órgano) para su aprobación de castigo de cartera, las cuales aprobaron en su totalidad la solicitud. (...)

Por lo anteriormente expuesto y de manera respetuosa solicitamos de su colaboración para que nos indique de manera clara y precisa de conformidad con la normativa vigente cual es el procedimiento para hacer el deterioro de la cartera (castigo) que no tiene sustento jurídico para realizar su cobro y el contrato no existe o está expirado y con ello dar cumplimiento a lo establecido por la Contaduría General de la Nación.”

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 a la Contaduría General de la Nación:

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

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

Sobre la forma y perfeccionamiento del contrato de arrendamiento celebrado por las entidades estatales, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, en sentencia del 29 de octubre de 2014, expediente N° 29851, radicación N° 250002326000200101477, Consejero Ponente (E): Hernán Andrade Rincón, manifestó:

“3. Improcedencia de la prórroga automática y de la tácita reconducción en el contrato estatal de arrendamiento.

En primer lugar, la Sala reitera la jurisprudencia vigente en el sentido de que en el contrato de arrendamiento estatal no tiene lugar la cláusula de prórroga automática, ni la renovación tácita prevista en el artículo 2014 del Código Civil.

En orden de mayor jerarquía, esta Subsección ha advertido que las referidas disposiciones no resultan aplicables en el contrato de arrendamiento estatal en la medida en que darían lugar a un derecho de permanencia indefinida de la relación contractual, más allá de lo que se puede prever en esta clase de contratos estatales, en contravía de las exigencias de igualdad, moralidad, eficiencia y economía en el ejercicio de la función administrativa consagrada en el orden constitucional (artículo 209 C.P.) e igualmente, se ha llegado a dicha conclusión teniendo en cuenta que este tipo de cláusulas del derecho común se apartan de los principios y fines de la contratación estatal, desarrollados en la Ley 80 expedida en 1993, entre otros, el deber de planeación, establecido en el referido régimen de contratación.

En el mismo sentido, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha advertido que la situación de hecho creada por la continuidad en la ejecución del contrato de arrendamiento una vez vencido el término, no tiene la idoneidad de configurar el contrato de arrendamiento estatal, por razón de la carencia del documento escrito que se exige como formalidad esencial del contrato estatal de acuerdo con el artículo 41 de la Ley 80 de 1993.

(...)

4. En el régimen de la contratación estatal no hay lugar a la integración normativa del artículo 518 del Código de Comercio.

En el régimen especial de la contratación estatal, se tiene presente que la Ley 80 de 1993 en su artículo 13 dispuso la integración normativa de las reglas de derecho comercial y civil, “salvo en aquellas materias reguladas en esta ley.”

En este sentido, las disposiciones del derecho comercial sólo tienen lugar a ser aplicadas como ley del contrato estatal, en la medida en que las reglas respectivas no se encuentren en contraposición al régimen de la contratación estatal.

Por ejemplo, constituyen casos típicos de excepción a la integración normativa del régimen de contratación, los procedimientos de formación del contrato estatal y la formalidad escrita del mismo, puesto que en esos asuntos existen reglas legales específicas de acuerdo con la Ley 80 de 1993, contrarias a las disposiciones del derecho comercial en las que se pregona como principio general la libertad de las formas de negociación en la etapa precontractual y el consenso de voluntades como fuente suficiente para dar lugar a la existencia de un contrato mercantil.” (Subrayado fuera de texto)

En el numeral 2 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de 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.

8. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la entidad medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés que haga equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

9. Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta.

10. El pasivo asociado se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del activo transferido y del pasivo asociado sea el costo de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad.

11. La entidad seguirá reconociendo cualquier ingreso que surja del activo transferido en la medida de su implicación continuada y reconocerá cualquier gasto en el que se incurra por causa del pasivo asociado, por ejemplo, el generado en la gestión de recaudo.

12. En todo caso, el activo transferido que continúe reconociéndose no se compensará con el pasivo asociado ni los ingresos que surjan del activo transferido se compensarán con los gastos incurridos por causa del pasivo asociado.”

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

#### “3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

(...)



### 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

#### 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

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, la empresa deberá evaluar, de cara a lo estipulado en la normativa que le es aplicable en materia de contratación, si el hecho de que los referidos contratos de

arrendamiento no consten en un documento escrito significa necesariamente que la entidad no pueda obtener el pago de las prestaciones ejecutadas, teniendo en cuenta, que en materia de contratación estatal, aún si un contrato de tracto sucesivo está viciado de nulidad absoluta y la misma se declara, este hecho no es óbice para el reconocimiento y pago de las prestaciones ejecutadas.

Si de la evaluación hecha por la entidad se desprende que conforme al ordenamiento jurídico la empresa puede recurrir a la jurisdicción para efecto de obtener el pago de las prestaciones ejecutadas, previo proceso judicial a que haya lugar no habrá lugar a que se realice la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, porque la ausencia del extracto material del contrato no implicaría la ausencia del derecho a percibir las sumas adeudadas.

Sin embargo, deberá evaluarse en cada caso la existencia de evidencia objetiva de deterioro, 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. La diferencia entre el valor en libros y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, será registrada con crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

Ahora bien, en caso de que hayan acaecido situaciones que imposibilitan ejercer cobro de los cánones de arrendamiento por cuanto opera alguna causal relacionada con la extinción del derecho, o la probabilidad de flujo hacia la entidad se torna inexistente, entre otras situaciones, se deberá realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar. Para el efecto, se realizará el registro 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 el caso de que la cuenta por cobrar se encuentre deteriorada, se deberá afectar con un débito la subcuenta respectiva a la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) por el valor que allí se encuentre reconocido.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192300004161 DEL 26-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Activos Contingentes Ingresos Diversos.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable del fondo de servicios públicos y arrendamiento de la vivienda fiscal.

Coronel  
JUAN CARLOS PARRA ARGUMEDO  
Director  
Instituto de Casas Fiscales del Ejército  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550004775-2 con fecha noviembre 26 de 2018, en la cual manifiesta:

“El Instituto de acuerdo con su misión la cual es “Desarrollar planes, programas y proyectos de vivienda fiscal, y suministrada por el sistema de arrendamiento al personal de Oficiales, Suboficiales y Civiles del Ejército, con eficiencia y calidad, contribuyendo a mejorar su bienestar personal y familiar”.

- En su normatividad interna establecida mediante acuerdo N° 002 de 2018 para administrar la vivienda fiscal regla para el Fondo de servicio Público lo siguiente:

“ARTÍCULO 22. FONDO DE SERVICIOS PÚBLICOS. En las seccionales de Casas Fiscales donde exista independización de servicios públicos domiciliarios, este será descontado durante los cuatro (4) primeros meses a partir de la fecha de recepción del inmueble, mediante una cuota mensual a razón del diez (10) % del sueldo básico mensual devengado por el usuario, la cual hará parte del Fondo de Servicios Públicos, que serán destinados para el pago de los saldos dejados de cancelar al momento de la entrega del inmueble.

PARÁGRAFO 1. Los usuarios que instalen servicios adicionales como televisión, internet o líneas de teléfono, asumirán sus respectivos costos, los cuales deberán ser contratados a nombre del usuario y en ningún caso se podrá usar el nombre de la entidad; los daños causados al inmueble por este concepto deberán ser cancelados por el arrendatario; en

todo caso, antes de la fecha de entrega del inmueble debe realizar la terminación del contrato y cancelar los servicios adquiridos con las respectivas empresas.

PARÁGRAFO 2. El valor de los servicios públicos (donde existan contadores), será cancelado directamente por los usuarios de acuerdo con la facturación de cada una de las empresas.

PARÁGRAFO 3. Una vez liquidado el fondo de servicios públicos y el usuario presente valores pendientes por cancelar, estos serán descontados por nómina. De presentarse saldos a favor del usuario serán reintegrados dentro de los noventa (90) días hábiles siguientes al último cobro generado por concepto del inmueble, siempre y cuando cumpla con los siguientes requisitos:

1. Envío de la certificación bancaria con una vigencia no superior a treinta (30) días a la liquidación.
2. Copia de las dos (2) últimas facturas canceladas de los servicios públicos (agua, energía y gas)

PARÁGRAFO 4. Para casos especiales de retiro de la fuerza del personal de Oficiales, Suboficiales y Civiles, donde no aplique asignación de retiro, el saldo a favor del usuario por concepto del Fondo de Servicios Públicos será destinado para la cancelación de los valores adeudados establecidos por el artículo 19 del presente acuerdo, por parte del usuario. En caso de no contar con el Fondo de Servicios Públicos, el Instituto realizará los cobros por intermedio del Grupo de Prestaciones Sociales del Ministerio de defensa o la Dirección de Prestaciones Sociales del Ejército Nacional según corresponda.

PARÁGRAFO 5. Está prohibida la adquisición de compromisos a nombre del Instituto de Casas Fiscales del Ejército con las empresas de servicios públicos (muebles y enseres, créditos, etc.). en caso tal de que surta deuda por este concepto será causal de entrega inmediata del inmueble y perderá en consecuencia el beneficio de asignación de vivienda fiscal a nivel nacional por el lapso de tres (3) años.

ARTÍCULO 23. SERVICIOS PÚBLICOS NO INDEPENDIZADOS. En las Seccionales donde los servicios públicos no están independizados, se descontará mensualmente al usuario el 7% para energía y el 5% para el acueducto del sueldo básico mensual. En atención a que se trata de una cuota fija el valor a descontar se aplicará, sin importar el tiempo de permanencia del usuario en la vivienda fiscal.””

De acuerdo con lo anterior el Instituto tiene constituido el Fondo de Servicios Públicos el cual es reconocido contablemente a través de la cuenta 2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA 290301-PARA SERVICIOS.

Cuando se realiza la devolución del Fondo de Servicios Públicos al usuario; o pagos a servicios públicos a las empresas prestadoras de servicios públicos a nombre del usuario el efecto contable (o registro) se realiza en el momento del pago.

En atención a que algunos usuarios presentan deuda en el momento de liquidar el Fondo de servicios públicos o también se presenta la situación cuando el Instituto realiza cobro a través de la nómina del Ejército a nombre del usuario para constituir el Fondo de servicios públicos el usuario no le opera el descuento.

Razón por la cual se solicita nos indiquen:

- a. 1.1 ¿Se debe constituir una cuenta por cobrar al usuario que no le opere el descuento de nómina para constituir el Fondo de servicios a su nombre?  
¿Cuál sería la cuenta para utilizar?
  - b. 1.2 ¿Se debe constituir una cuenta por cobrar a nombre del usuario que al desocupar la vivienda se le liquida el fondo de servicios públicos y tiene deudas?  
¿Cuál sería la cuenta para utilizar?
- El Instituto de Casas Fiscales del Ejército por el arrendamiento de la vivienda fiscal cobra un canon de arrendamiento del 13.5% del sueldo básico mensual devengado.

El registro contable del arrendamiento se realiza a través de la cuenta 4808-Ingresos Diversos 480817-Arrendamiento Operativo.

Se presenta la siguiente situación:

- En algunos casos el Instituto debe realizar la devolución de arrendamiento a usuarios de vivienda fiscal, el cual puede ser de la vigencia pasada caso en el cual se observa el siguiente registro automático en el Sistema SIIF NACIÓN:

589090001	Otros gastos diversos	XXXXXX	
249040001	Saldo a Favor de Beneficiarios		XXXXXX
249040001	Saldo a Favor de Beneficiarios	XXXXXX	
111005001	Cuenta corriente		XXXXXX

- a. 2.1 ¿Es viable este registro toda vez que el perfil ingresos toma recursos de vigencias anteriores para realizar la devolución?
- b. 2.2 ¿En caso de ser devolución de un ingreso de arriendo de la presente vigencia cual es el registro contable?

Con el propósito de obtener mayor información sobre el contexto de la consulta, el día 4 de febrero de 2019 se llevó a cabo una reunión con servidores públicos del Instituto entre ellos la Contadora, en la cual se aclaró lo siguiente:

La razón para que no opere el descuento para constituir el fondo de servicios públicos es la falta de margen para efectuar descuentos por nómina por parte del usuario, por lo cual la entidad pregunta si en este caso es viable constituir una cuenta por cobrar para constituir el Fondo.

De otro lado al ocurrir alguna situación que amerite que la vivienda sea desocupada y no existir recursos en el Fondo para el pago de los servicios públicos, el instituto deberá asumir este desembolso transitoriamente para evitar que los servicios sean suspendidos, pero quedando el usuario en la obligación de reembolsar los recursos respectivos a la Entidad.

Por tanto, la inquietud es si el Instituto debe reconocer una cuenta por cobrar aún si no se tiene la certeza de su recuperación.

A continuación, se resuelven los interrogantes en el orden en que fueron planteados en su 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, 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)

## 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. (...)

Así mismo el numeral 4 del Marco normativo para Entidades de Gobierno, dispone lo siguiente:

### "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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones describe las siguientes cuentas, así:

“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. (...)

Esta cuenta contiene la subcuenta 138426-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS

## 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.

**CONCLUSIONES**

## Interrogantes 1.1 y 1.2

Con relación al interrogante identificado con el numeral 1.1, relacionado con la constitución de una cuenta por cobrar cuando no es viable realizar el descuento de la nómina para constituir el Fondo de servicios públicos, no es procedente el reconocimiento de una cuenta por cobrar, dado que en los términos en que se encuentra reglamentado dicho descuento, no nace para la entidad un derecho exigible, pues este es meramente un mecanismo previstos para acopiar recursos para las eventuales obligaciones que pudieran presentarse a futuro.

Si la Entidad considera útil, podrá efectuar registros en cuentas de orden, a efectos de controlar las situaciones particulares que puedan presentarse al respecto.

Respecto del interrogante 1.2, es preciso señalar que si al liquidar el Fondo no quedó saldo para el pago de los servicios públicos y el usuario dejó deudas pendientes que tuvieron que ser asumidas por el Instituto, se deberá evaluar los criterios de reconocimiento, es decir que correspondan 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, y proceder a su registro en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTROS CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De forma periódica, se realizarán estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor.

Interrogantes 2.1 y 2.2

Teniendo en cuenta que en algunos casos el Instituto debe realizar la devolución de mayores valores consignados por arrendamiento de vivienda fiscal en períodos anteriores, la devolución debe tratarse como corrección de errores en atención a lo dispuesto en el numeral 4-POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, del Marco normativo para Entidades de Gobierno, afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, toda vez que la entidad debió reconocer como ingreso el valor real del canon de arrendamiento y como pasivo el mayor valor recibido.

Ahora, en caso de ser devolución del mayor valor pagado corresponda al mismo periodo contable y que erróneamente se haya reconocido como ingreso en lugar de un pasivo, el registro contable corresponde a un débito en la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Si el error se considera material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000010701 DEL 19-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los ingresos por impuestos, en el periodo actual y en periodos anteriores. Utilización de las cuentas contables adoptadas en la Resolución N° 107 de 2017.

Doctor  
 JAIRO DAVID FERNÁNDEZ VÁSQUEZ  
 Profesional Universitario  
 Alcaldía Municipal del Guamo  
 Guamo, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500008782-2, del día 28 de febrero de 2019, en la cual se señala:

“De manera atenta me dirijo a ustedes con el fin de que se me indique cual es el proceso para la contabilización de ingresos por impuestos u otros de vigencias anteriores. Las cuales no se contabilizaron en la vigencia correspondiente, por falta del soporte donde indicara quién y por qué concepto se realizaba el ingreso.

De igual forma se me informe el procedimiento y si aun se pueden utilizar las cuentas contables adoptadas en la resolución 107 de 2017 para el proceso de saneamiento a las cuentas del balance ya que es permanente y sostenible.”

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, 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.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 2.1. Reconocimiento, de la norma de Cuentas por Cobrar contenida en el marco normativo antes mencionado, indica:

“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 la misma línea, el numeral 1.2. Ingresos por Impuestos del Capítulo IV. Ingresos, indica en los siguientes párrafos:

“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. “(Subrayados fuera de texto)

Por su parte, 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 del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones del marco normativo para Entidades de Gobierno, prescribe:

“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)

De otra parte, la Resolución N° 107 de 2017 emitida 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, 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. (...)

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 (...)

2. REGISTRO DE LA DEPURACIÓN CONTABLE

Quando 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

(...)

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.

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

(...)

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)

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

#### “3.2.3.1. Soportes documentales

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

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

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

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

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

(...)

### 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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1. Reconocimiento de los ingresos por impuestos, en el periodo actual y en periodos anteriores.

Los ingresos por impuestos se reconocen cuando surge el derecho de cobro con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, 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.

Así las cosas, el valor de los impuestos liquidados en las declaraciones y demás actos administrativos de carácter tributario, constituyen la base para reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de impuestos, si se advierte por una parte, que las entidades estatales cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes para recaudar las obligaciones creadas en su favor, y por otra, que según lo estipulado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, es deber de las mismas gestionar el recaudo de las acreencias que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Bajo este contexto, por regla general es previsible la obtención del flujo económico por conceptos de los impuestos.

En efecto, el reconocimiento se hará debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Ahora bien, le concierne a la entidad adelantar las gestiones correspondientes para adoptar estrategias que le garanticen contar con el suministro de información suficiente y oportuna, de forma que le permita realizar los ajustes contables correspondientes, para así cumplir con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, de acuerdo con el

Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017.

Por lo anterior, para el reconocimiento de los impuestos de periodos anteriores, se deberá seguir los lineamientos del numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, al configurarse una omisión, para esto, la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, contra la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita, el nuevo marco de regulación 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, se 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 podrá efectuar el registro contable debitando la cuenta del activo y acreditando la del ingreso respectivamente.

Pregunta 2. Utilización de las cuentas contables adoptadas en la Resolución N° 107 de 2017

El procedimiento establecido en la Resolución N° 107 de 2017, transcrito en las consideraciones de este pronunciamiento, establece el procedimiento de la depuración contable durante el 2017, sobre la información financiera del 2016, y la depuración contable durante el 2018 sobre la información financiera del 2017. En efecto, la entidad no podrá utilizar las cuentas dispuestas en dicha Resolución, para depurar la información del 2018 y años siguientes, toda vez que estas debieron ser usadas en los dos casos ya mencionados.

Así las cosas, para la depuración contable permanente y sostenible que se origine en sucesos ocurridos durante el año 2018 y siguientes, la entidad reconocerá o retirará bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible 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”, la cual deroga la Resolución 357 de 2008.

De lo anterior se concluye que, a partir del primero de enero de 2018, bajo el imperio del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad reconocerá o retirará bienes, derechos u obligaciones, considerando los lineamientos de las normas contenidas en el nuevo marco de regulación, principalmente en lo que concierne al reconocimiento y baja en cuentas, en caso de estar incumpliendo, deberá ajustar, realizando los registros contra la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en observancia de la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Es de precisar que, en la última actualización realizada al Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, versión 2015.06, siguen persistiendo las cuentas 3105-CAPITAL FISCAL, 8371-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016 y 9368-SANEAMIENTO CONTABLE ARTÍCULO 355-LEY 1819 DE 2016, sin embargo, no serán usadas, a menos que la CGN así lo disponga.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000010961 DEL 20-03-2019

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Patrimonio Ingresos Cuentas de orden deudoras Cuentas de orden acreedoras.
	<b>SUBTEMAS</b>	Viabilidad de utilizar la subcuenta 310506, como contrapartida para la incorporación en la Subcuenta 131101 del saldo de cartera existentes correspondiente al porcentaje a favor de la Corporación Autónoma y que figura en las cuentas de orden. Reconocimiento de intereses de mora.

Doctora  
LUZ STELLA ARENAS APONTE  
Asesora Oficina de Contaduría General del Municipio  
Departamento Administrativo de Hacienda Municipal  
Alcaldía Santiago de Cali  
Cali

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2019550000703-2 del 22 de febrero de 2019, en la cual solicita orientación sobre el impacto que genera las modificaciones introducidas por la Resolución 593 de Diciembre de 2018, en los siguientes términos:

“Antes de la expedición de la Resolución 593 de 2018, la Entidad Territorial solo reconocía en sus estados financieros en los Grupos 13 y 41 el 50% correspondiente al porcentaje que de acuerdo con la Ley le correspondiente como ingreso, y el otro 50% de la Tasa Retributiva a favor de las Corporaciones Autónomas, se reconocía en cuentas de orden 991523 (Subcuenta Eliminada) y 939015.

El Numeral 3 de la Resolución 593 de 2018, establece que la entidad territorial en el momento que el acto administrativo de liquidación oficial de la tasa retributiva quede en firme reconocerá el ingreso por el 100% del valor. y que al momento del recaudo de dicha tasa es cuando la entidad territorial reconocerá un gasto por transferencia y una cuenta por pagar a favor de las Corporaciones Autónomas.



En la Resolución 593 de 2018, no establece el procedimiento para el registro de los intereses de mora a cargo del Deudor (Ejemplo Empresas de Servicios Públicos), solo mencionan los intereses de mora cuando la entidad territorial no efectúa dentro de los términos el giro a las Corporaciones Autónomas.

En los estados financieros del Municipio de Santiago de Cali, figura cartera por la tasa retributiva que presenta elevada antigüedad actos que se encuentran en firme por fallo judicial, y sobre la cual se han generado intereses de mora significativos los cuales aún se encuentran en discusión.

La cuenta por cobrar correspondiente al capital se encuentra reconocida en el grupo 13 a favor de la entidad territorial y en el grupo 99 a favor de la corporación autónoma.

De acuerdo con lo manifestado previamente tenemos las siguientes preguntas:

1) Debemos utilizar la subcuenta 310506, como contrapartida para la incorporación en la Subcuenta 131101 del saldo de cartera existentes correspondiente al porcentaje a favor de la Corporación Autónoma y que figura en las cuentas de orden.

2) Cuales serian los registros para el registro de los intereses de mora a cargo de los Deudores por la Tasa Retributiva (La Resolución 593 no menciona nada al respecto) que están en discusión con la empresa pública y que, de acuerdo con la liquidación de la oficina técnica de cobro coactiva, supera incluso el valor del capital

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

## **CONSIDERACIONES**

Con relación al interrogante N° 1

De otra parte, el numeral 3 del procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, anexo a la Resolución N° 593 de 2018 señala lo siguiente:

“3. Porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria

3.1. Liquidación y recaudo de la tasa retributiva o compensatoria y del porcentaje de dicha tasa a favor de las CAR.

Con la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones por concepto de tasa retributiva o compensatoria, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos

administrativos queden en firme, los municipios, distritos o áreas metropolitanas registrarán el ingreso por el valor total por concepto de la tasa retributiva o compensatoria, para lo cual debitarán la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditarán la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo, los municipios, distritos o áreas metropolitanas registrarán un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Adicionalmente, el municipio, distrito o área metropolitana registrará la obligación de transferir el 50% del valor recaudado por concepto de la tasa retributiva o compensatoria a las CAR, para lo cual debitará la subcuenta 542323-Porcentaje tasa retributiva o compensatoria de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con base en la información suministrada por los municipios, distritos o áreas metropolitanas, las CAR registrarán el ingreso correspondiente al 50% del valor recaudado de la tasa retributiva o compensatoria mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta 442825-Porcentaje tasa retributiva o compensatoria de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, los municipios, distritos o áreas metropolitanas debitarán la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, las CAR debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.”

Adicionalmente el artículo 6 de la mencionada Resolución señala:

“ARTÍCULO 6°. Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 553 de 2018 y demás disposiciones que le sean contrarias.”

Por su parte, el concepto No CGN N°20172300055231, dirigido a la doctora Ana Ibeth León Suárez de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca, la CGN señaló:

1) Registros contables por el reconocimiento y el recaudo del derecho a la tasa retributiva

- En la Secretaría Distrital del Medio Ambiente (SDA) por el reconocimiento del derecho al 50% de la Tasa Retributiva.

En el momento de la liquidación, como beneficiaria del 50% de la tasa retributiva, a la SDA le corresponde debitar la subcuenta 140101-Tasas de la cuenta 1401-NO TRIBUTARIOS y acreditar la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-NOTRIBUTARIOS.

Simultáneamente, por el valor del 50% que le corresponde a la CAR, la SDA deberá registrar en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, e informar a esta entidad para el control respectivo en la subcuenta 89090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, mientras se produce el recaudo efectivo para reconocer el ingreso, como se indica en el numeral 2 de estas conclusiones.

Con relación a la definición 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.

Por su parte el instructivo 002 de 2015, señala:

La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las Entidades de Gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

(...)

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de Gobierno Estas actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no

se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta. (Subrayado fuera de texto)

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)

Con relación al interrogante N°2

El Marco conceptual de la Resolución 533 de 2015, que aplican las Entidades de Gobierno en el numeral 5 se refiere a los principios de contabilidad como 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

1) Viabilidad de utilizar la subcuenta 310506, como contrapartida para la incorporación en la Subcuenta 131101 del saldo de cartera existentes correspondiente al porcentaje a favor de la Corporación Autónoma y que figura en las cuentas de orden.

Con relación a los saldos que figuran en cuentas de orden correspondiente a cartera a favor de las Corporaciones, los cuales fueron registradas antes de entrar en vigencia la Resolución N°593 de 2018 y que representan el porcentaje del 50% que el Municipio debe transferirle a las Corporaciones Autónomas regionales una vez recaude los recursos, se concluye lo siguiente:

El registro en cuentas de orden del porcentaje que le corresponde a las CAR, fue dispuesto por la CGN en cumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública precedente, mediante el concepto 20172300055231, dirigido a la doctora Ana Ibeth León Suárez de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca el cual estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 y bajo el contexto de este Régimen de contabilidad el criterio del reconocimiento de activos estaba asociado con la titularidad de los bienes o derechos, y a partir de la aplicación del nuevo Marco normativo para Entidades de Gobierno, el criterio de reconocimiento de activos corresponde al control que tiene la entidad sobre los bienes o derechos, con independencia de la titularidad de los mismos.

En consecuencia, a 1° de enero del 2018, al determinar los saldos iniciales en aplicación del Instructivo 002 de 2015, la entidad debió evaluar si estos saldos cumplían con los criterios para ser incorporados como activos, de conformidad con las condiciones establecidas en el

Marco normativo para Entidades de Gobierno caso en el cual debió clasificarlos como cuentas por cobrar en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 314503-Cuentas por cobrar de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION, por cuanto correspondía a activos 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 consiguiente, el Municipio deberá incorporar a los Estados Financieros los saldos objeto de la consulta mediante un débito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y en adelante debe dar aplicación procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, anexo a la Resolución N° 593 de 2018.

Por lo anterior, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales, la entidad 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.

2) Registros contables por los intereses de mora a cargo de los deudores de la tasa retributiva.

Con relación al registro de los intereses de mora a cargo de los deudores de la tasa retributiva que están en discusión, y que no fueron reglamentados en la Resolución N° 593 de 2018, es preciso señalar que en aplicación del principio de devengo, los ingresos por concepto de intereses de mora se deben reconocer cuando surjan los derechos o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período, su medición sea fiable y se tenga la certeza de la entrada de los recursos.

Así mismo se debe tener en cuenta 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.

Por tanto, para el reconocimiento de intereses de mora, 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 intereses no se podrá reconocer el ingreso y si como consecuencia de dicha evaluación, se determina el no cumplimiento de tales requisitos, 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 mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

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.

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

\*\*\*



## CONCEPTO N° 20192000011101 DEL 21-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos Cuentas de orden deudoras
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de ingresos por multas impuestas a beneficiarios y ejecutores de los recursos de Regalías, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 1530 de 2012.

Doctor  
WILLIAM MORA HERRERA  
Contador Sistema General de Regalías-SGR  
Ministerio de Hacienda y Crédito Público  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2019550001021-2 del 6 de marzo de 2019, en la cual solicita concepto sobre el procedimiento contable para el registro de las multas impuestas por el Departamento Nacional de Planeación (DNP) como medidas sancionatorias a cargo de los beneficiarios y ejecutores de los recursos de regalías, y a favor del SGR, de conformidad con el artículo 119 de la ley 1530 de 2012.

Anexa: Oficio expedido por la Subdirectora de control del DNP, informando sobre los procesos en curso por multas, Resolución N° 2760 del 5 de octubre de 2018 que se encuentra en firme, y Resolución N° 880 de abril 9 de 2018 que se encuentra en trámite de recurso de reposición y subsidio de apelación.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

**CONSIDERACIONES**

Los artículos 117 y 119 de la ley 1530 de 2012, señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 117. MEDIDAS SANCIONATORIAS. Son medidas sancionatorias la desaprobación de proyecto con su consecuente devolución de recursos, la imposición de multas, la designación de gestor temporal de asignaciones directas y de los recursos de los Fondos de Ciencia, Tecnología e Innovación, Compensación Regional y de Desarrollo Regional.

ARTÍCULO 119. MULTAS. Se impondrán en contra del representante legal de la entidad beneficiaria o ejecutores a favor del Sistema General de Regalías. Dichas multas se impondrán hasta por una suma equivalente a 100 SMMLV, en concordancia con el artículo 117 de la presente ley.”

La comunicación de la Subdirección de Control de la Dirección de Vigilancia de las Regalías del Departamento Nacional de Planeación Departamento Nacional de Planeación-DNP, anexa a la consulta, con la relación de las multas impuestas a favor del SGR, en desarrollo de la labor del componente de Control del Sistema de Monitoreo, Seguimiento, Control y Evaluación- SMSCE, mencionadas en la Ley 1530 de 2012 artículo 119, con el fin de reflejar dicha información en los Estados Financieros del SGR. En esta comunicación relaciona 24 resoluciones que imponen como medida sancionatoria multas y señala el estado de cada una de ellas, es decir aquellas resoluciones que se encuentren en firme y las que se encuentran en trámite de algún recurso.

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.

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 con las anteriores consideraciones, el ingreso y el derecho por la imposición de multas interpuestas en desarrollo de la labor de Control del Sistema de Monitoreo, Seguimiento, Control y Evaluación-SMSCE, a cargo de las entidades beneficiarias o ejecutores de regalías y a favor del SGR, a que hace referencia el artículo 119 de la Ley 1530

de 2012, se deberán reconocer 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.

De acuerdo con lo anterior, con la emisión del acto administrativo y hasta tanto este quede en firme, procede el registro de un activo contingente mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR EL CONTRA (CR).

Una vez el acto administrativo quede en firme y 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.

Para el efecto, el SGR registrará el valor liquidado 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.

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.)

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000011441 DEL 26-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar. Otros activos. Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reclasificación de partidas que, por su esencia económica, cumplen con la definición de una cuenta por cobrar.

Doctor  
 ARIEL VEGA ORDOÑEZ  
 Coordinador Grupo de Contabilidad  
 Instituto Nacional de Vías  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000477-2, del día 11 de febrero de 2019, en la cual se señala:

“Dentro de las Auditorías adelantadas por la Contraloría General de la República al Instituto Nacional Vías-INVIAS, se evidenció que al legalizar el desembolso del convenio Interadministrativo N° 2058 de 2014 quedó por legalizar valor no ejecutado por 38 millones de pesos que se legalizaron posteriormente.

La Contraloría General de la República manifiesta que en el momento del registro del acta de liquidación se debió reclasificar el saldo no ejecutado como una cuenta por cobrar.

El Instituto ha conservado en la cuenta 1908-Recursos Entregados en Administración los saldos pendientes por legalizar de los recursos entregados a las entidades territoriales hasta su legalización final.

¿En el evento que se requiera reclasificar esos saldos pendientes, será necesario aplicar el mismo procedimiento a los anticipos registrados en la cuenta 1906-Avances y Anticipos Entregados?”

Según conversación telefónica y correo enviado, el doctor Ariel Vega Ordoñez indica que en principio lo presupuestado debía destinarse en su totalidad a atender el objeto del



contrato, pero, finalmente el municipio no invirtió la totalidad de estos dineros por razones que para él son desconocidas, y reintegró lo no ejecutado.

Igualmente, el doctor Ariel Vega Ordoñez manifiesta no tener conocimiento del momento de la liquidación del convenio.

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

## CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo N° 2058 de 2014, firmado el 29 de diciembre de 2014 por el Instituto Nacional de Vías, en adelante INVIAS, y el Municipio de Manizales, el cual tiene como objeto el “MEJORAMIENTO Y MANTENIMIENTO DE LA VÍA ALTO EL GUAMO HOYO FRIO CÓDIGO 47104, MUNICIPIO DE MANIZALES DEPARTAMENTO DE CALDAS”, establece:

“CLÁUSULA CUARTA: PLAZO.- El plazo del presente Convenio es hasta el 31 de Diciembre de 2015, a partir de la fecha de la orden de iniciación, que será impartida por la Subdirección de la Red Terciaria y Férrea, previo el cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución del mismo (...) PARÁGRAFO: Finalizado el plazo del convenio deberá suscribirse el Acta de Recibo y Entrega Final del Convenio por parte del delegado del Ente Territorial, el Interventor de las obras y el Supervisor del Convenio designado por el Director Operativo del INSTITUTO.

(...)

CLÁUSULA QUINTA: GIRO DE LOS RECURSOS DEL PRESENTE CONVENIO.- (...) PARÁGRAFO SEGUNDO: Si vencido el plazo estipulado en el presente Convenio EL MUNICIPIO no hubiese invertido los recursos, deberá reintegrarlos al Grupo de Tesorería del INSTITUTO y se procederá a la liquidación del Convenio Interadministrativo, sin perjuicio de las acciones legales a que haya lugar en contra del Ente Territorial.

(...)

CLÁUSULA SEXTA: MANEJO DE LOS RECURSOS. (...) 2. EL MUNICIPIO mantendrá los recursos de manera separada e independiente de cualquier otra clase de dinero que maneje o administre. 3. 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 EL MUNICIPIO en la forma acordada en el mismo, so pena de dar inicio a las acciones legales a que haya lugar. (...) 5. EL INSTITUTO en cualquier momento podrá solicitar al MUNICIPIO los estados de cuenta, así como la información sobre la destinación de los

recursos entregados y podrá pedir al MUNICIPIO su restitución inmediata, si su manejo no se ajusta a lo acordado en el presente convenio ni al objeto del mismo. 6. Los rendimientos financieros generados por los recursos aportados por EL INSTITUTO serán manejados y reintegrados al INSTITUTO (...)

CLÁUSULA SÉPTIMA: OBLIGACIONES DEL INSTITUTO. - (...) d) Ejercer la Supervisión Administrativa a través del Director Operativo o quien designe. (...) g) Remitir al Área de Contabilidad del INSTITUTO el informe técnico-financiero elaborado y avalado por el Interventor de las obras y el Supervisor del Convenio para legalizar el desembolso entregado al Municipio. (...)

CLÁUSULA OCTAVA: OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO. - (...) n) Presentar informes mensuales de ejecución técnico-financiera avalados por el Interventor de las obras y el Supervisor del Convenio para legalizar el desembolso entregado al Municipio. (...)

CLÁUSULA NOVENA: VIGILANCIA Y CONTROL DE LA EJECUCIÓN DEL CONVENIO. - EL INSTITUTO vigilará el cumplimiento de las obligaciones del MUNICIPIO, a través del Director Operativo o quien este designe como Supervisor del Convenio. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA: EL INSTITUTO no adquirirá relación contractual alguna con los contratistas que vincule EL MUNICIPIO y la responsabilidad originada en los procesos de selección y en la ejecución de los contratos y las obras seguirá a cargo del MUNICIPIO, siendo el único responsable ante EL INSTITUTO, por el cumplimiento de las obligaciones del presente convenio. (...)

CLÁUSULA DÉCIMA SÉPTIMA: LIQUIDACIÓN. - El presente convenio será objeto de liquidación, de conformidad con lo previsto en los artículos 217 del Decreto Ley 19 de 2012 y 11 de la ley 1150 de 2007, procedimiento que deberá efectuarse dentro de los seis (6) meses siguientes a su vencimiento o a la expedición del acto administrativo que ordene su terminación o a la fecha del acuerdo que así lo disponga. Dentro de este plazo se entiende incluido un término de cuatro (4) meses para la liquidación unilateral si es del caso. PARÁGRAFO PRIMERO: Para la liquidación del Convenio, el MUNICIPIO deberá garantizar que el contratista de la obra extienda las garantías en los porcentajes y vigencias exigidas en la cláusula Décima Quinta, a fin de avalar las obligaciones que éste último debe cumplir con posterioridad a la extinción del presente Convenio. (...)" (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la 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 en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, entre otros, el siguiente:

“Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (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 la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, indica:

## “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)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece la dinámica y descripción de las siguientes cuentas contables:

### “1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

#### 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.

(...)

## 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

### DESCRIPCIÓN

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

### DINÁMICA

#### SE DEBITA CON:

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

#### SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.
- 2- El valor de los pasivos pagados". (Subrayados fuera de texto)

### CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas y la información adicional suministrada por el consultante, se procede a dar respuesta bajo los siguientes términos:

Es de precisar que, la administración de recursos corresponde a la modalidad mediante la cual se entregan recursos a un tercero a efectos de gestionarlos por cuenta de quien encomienda la misión a cumplir, quien conserva la propiedad sobre los mismos, y consecuentemente la contraparte se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y en caso de quedar remanentes al finalizar el objeto del acto jurídico mediante el cual se haya formalizado la administración, éstos deben ser objeto de restitución a su titular.

Ahora bien, 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.

Así las cosas, los recursos entregados en administración deben registrarse en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, toda vez que no representan derechos a favor de la entidad, de recibir a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, considerando que su esencia y destinación representan salidas de efectivo que se materializarán en la obtención de un bien o un servicio.

Ahora bien, en atención al caso particular, para el saldo pendiente por legalizar que está reconocido en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, se debió seguir el siguiente procedimiento:

Cuándo surgió el derecho para INVIAS de recibir un reembolso de dinero como consecuencia de un cambio en las circunstancias relativas a la administración del efectivo, las partidas clasificadas en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, debían ser reclasificadas, y darles el tratamiento contable descrito en la norma de Cuentas por Cobrar 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.

Con posterioridad, en el momento del reintegro de lo no ejecutado, debió debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta y cuenta correspondiente de la cuenta por cobrar.

El procedimiento indicado en los párrafos anteriores se debe aplicar de igual forma para las partidas clasificadas en la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, cuando un cambio en las circunstancias le otorgue a la entidad a futuro a recibir un flujo financiero fijo o determinable de efectivo y sus equivalentes, y no, un bien o un servicio.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000012011 DEL 28-03-2019

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar.
	SUBTEMAS	Castigo de cartera cuya acción de cobro es inviable por haberse declarado la prescripción.

Doctora  
GLADYS PATRICIA RAMÍREZ MORENO  
Abogada-Profesional Especializado  
Oficina Jurídica  
Ministerio de Cultura  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001178-2, el día 18 de marzo de 2019, en la cual consulta:

“(…) de manera respetuosa solicitamos nos ilustren sobre el tema de cartera de difícil cobro y recaudo con base en las siguientes situaciones que presenta la Entidad y que describimos a continuación:

1. Que el Ministerio de Cultura actualmente reporta en su base de “Otras cuentas por cobrar” deudores morosos que a la fecha cumplen alrededor de dieciséis (16) años en la base sin que haya sido posible recuperar algún dinero sobre la deuda.
2. Que revisado el término de prescripción de la acción de cobro estipulado en el Estatuto Tributario artículo 817 es de cinco (5) años de conformidad con el numeral 4 que reza: “La acción de cobro de las obligaciones fiscales, prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de (...) 4. La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión”. Para el caso que nos ocupa exactamente en el Ministerio de Cultura tenemos cuentas por cobrar en las que el Acto Administrativo de Resolución y/o Liquidación Unilateral data del año 2002; razón por la cual el tiempo transcurrido es mayor a los cinco (5) años señalados en la Ley. Para declarar dicha prescripción ha dicho el mismo artículo que: “La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, o de los servidores públicos de la respectiva administración en quien estos deleguen dicha facultad y será decretada de oficio o a petición de parte (Subrayado y negrilla fuera de texto).

3. Que tenemos casos particulares en los cuales el deudor, mas específicamente la Fundación y/o Entidad Cultural ya no existe en la vida jurídica porque ha sido liquidada; disuelta; y en el mejor de los casos se han creado nuevas Fundaciones con los mismos representantes legales, pero desconocemos su nueva denominación; caso diferente al de los Departamentos y/o Municipios que por ser parte de nuestro territorio permanecen, pero sus deudas también datan de más de cinco (5) años.
4. Que en consecuencia la acción coactiva a través de ésta Jurisdicción es inviable y en consecuencia el recaudo es de difícil cobro.

En virtud de lo expuesto, (...) las preguntas puntuales son las siguientes:

1. Puede el Ministerio de Cultura a través de Auto proferido por el Jefe de la Oficina Jurídica (que para nuestro caso es el competente) declarar la prescripción de la acción y en consecuencia “castigar” la cartera y archivar? y/o de cuál otra forma podemos llegar a ése mismo objetivo?, existe otro procedimiento que nos permita depurar este tipo de deudas y si es de su competencia nos pueden informar cuál es?
2. Puede el Ministerio de Cultura “castigar” y/o depurar la cartera frente a los Municipios, Departamentos y/o demás Entes del orden Territorial, y las Entidades del estado con el mismo procedimiento para sacar ésa información de deudores morosos de su respectiva base, por su puesto mayor a los cinco (5) años?
3. ¿Es viable jurídica y legalmente castigar la cartera con base en la prescripción de la acción de cobro amparada bajo algún concepto en “estricto sensu” emanado de la Contaduría General de la Nación?, y de existir ése concepto rogamos el favor de remitirnos el mismo e ilustrarnos al respecto sobre su alcance. (...)”

En este sentido 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 a la Contaduría General de la Nación:

- “a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.
- (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

Con relación a la extinción de los derechos u obligaciones, el artículo 1625 del Título XIV: “De los Modos de Extinguirse las Obligaciones y Primeramente de la Solución o Pago Efectivo” del Código Civil, estipula lo siguiente:

“Artículo 1625. <MODOS DE EXTINCIÓN>. Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consientan en darla por nula.

Las obligaciones se extinguen además en todo o en parte:

- 1o.) Por la solución o pago efectivo.
- 2o.) Por la novación.
- 3o.) Por la transacción.
- 4o.) Por la remisión.
- 5o.) Por la compensación.
- 6o.) Por la confusión.
- 7o.) Por la pérdida de la cosa que se debe.
- 8o.) Por la declaración de nulidad o por la rescisión.
- 9o.) Por el evento de la condición resolutoria.
- 10.) Por la prescripción. (...) (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, los artículos 1 y 2 de la Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones, preceptúan:

“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 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, 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.”

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

Así mismo, el numeral 6 del referido marco conceptual, define los activos de la siguiente forma:

"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.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2 del Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, 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.

(...)

### 2.5. 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.

8. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la entidad medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés que haga equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

9. Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta.

10. El pasivo asociado se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del activo transferido y del pasivo asociado sea el costo de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad.

11. La entidad seguirá reconociendo cualquier ingreso que surja del activo transferido en la medida de su implicación continuada y reconocerá cualquier gasto en el que se incurra por causa del pasivo asociado, por ejemplo, el generado en la gestión de recaudo.

12. En todo caso, el activo transferido que continúe reconociéndose no se compensará con el pasivo asociado ni los ingresos que surjan del activo transferido se compensarán con los gastos incurridos por causa del pasivo asociado.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el numeral 3.2.15. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, señala:

### 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en

los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

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

#### Bienes y Derechos

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

#### CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo cual, esta entidad no es competente para pronunciarse frente a sus inquietudes de carácter administrativo o jurídico. En este sentido, con fundamento en las consideraciones antes señaladas, a continuación, se da respuesta a los cuestionamientos de carácter contable planteados en la consulta:

#### Preguntas 1 y 2

En la contabilidad se reconocen 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.

En este sentido y teniendo en cuenta que, por una parte, las entidades estatales cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes para recaudar las obligaciones creadas en su favor, y por otra, que según lo estipulado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, es deber de las mismas gestionar el recaudo de las acreencias que consten en documentos que presten mérito ejecutivo se podría concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por conceptos de acreencias a favor de la entidad.

Sin embargo, habrá lugar a la baja en cuentas contables de las cuentas por cobrar, cuando las mismas no cumplan con los requisitos para su reconocimiento, esto es, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, lo cual puede tener lugar, entre otras situaciones, cuando se declara la prescripción de la acción de cobro, dado que no sería posible hacer efectivos los derechos que representan esas cuentas por cobrar mediante la jurisdicción coactiva.

La baja en cuentas se realizará con un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR y un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

### Pregunta 3

Para efecto de castigar la cartera, el Ministerio se deberá remitir a la normativa contable expedida por la CGN sobre el particular y el presente concepto por medio del cual se interpreta la misma.

Se exhorta al Ministerio consultar la normativa en la página web de la entidad, [www.contaduria.gov.co](http://www.contaduria.gov.co) → RCP → RCP en convergencia con NIIF-NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000012451 DEL 01-04-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos por transferencias y subvenciones Cuentas por pagar Gastos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden acreedoras.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos asignados para la paz, provenientes del Sistema General de Regalías (SGR).

Doctor  
BLANCA LUCIA SANCHEZ ARIAS  
Grupo Control Fiscal Integrado  
Contraloría General de Risaralda  
Pereira

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2019550001021-2 del 6 de marzo de 2019, en la cual formula dos interrogantes relacionados con los registros contables para reconocer los recursos asignados para la paz del Sistema General de Regalías (SGR), por parte los Municipios beneficiarios y sus ejecutores.

Comenta que con el fin de emitir dictamen a los estados financieros del municipio de Santuario, elevó una solicitud de información al SGR para obtener evidencia del saldo registrado la subcuenta 13372-Sistema General de Regalías a 31 de diciembre de 2018, y una certificación de la instrucción de abono en cuenta sobre la asignación de recursos para el proyecto 20181301010676 MEJORAMIENTO DE VÍAS TERCARIAS EN APÍA, SANTUARIO, LA CELIA, PUEBLO RICO, asignación para la Paz, teniendo en cuenta que el procedimiento contable establecido en la Resolución 470 de agosto 19 de 2016, los registros contables de la asignación de recursos se efectúan con base en la instrucción de abono en cuenta.

La respuesta del SGR indica que el saldo de la subcuenta mencionada debe reflejar el valor que fue asignado al municipio por todas las Fuentes de Financiación del SGR (Asignaciones Directas, Fondo de Compensación Regional, Ahorro Pensional Territorial y Asignaciones Para la Paz) menos los valores girados con cargo a esos mismos recursos, e informa que a

diciembre 31 de 2018 el saldo reportado por el SGR es diferente al valor reportado el Municipio por cuanto este último registro por conceptos diferentes.

En razón a lo anterior, con el fin de tener mejor entendimiento de los registros contables que deben realizar los Municipios beneficiarios de los recursos del SGR, plantea los siguientes interrogantes:

1) Pregunta si la aprobación del proyecto 20181301010676-MEJORAMIENTO DE VIAS TERCIARIAS EN APIA, SANTUARIO, LA CELIA, PUEBLO RICO en noviembre 01 de 2018 corresponde a una instrucción de abono en cuenta de asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional, como lo establece la Resolución N° 470 del 19 de agosto de 2016 de la CGN numeral 3.2. Registros Contables en la Entidad Territorial, con el fin de proceder a su registro en la contabilidad del Municipio de Santuario como una cuenta por cobrar por el valor total del proyecto.

1. Manifiesta que con la aprobación del proyecto 20181301010676-MEJORAMIENTO DE VIAS TERCIARIAS EN APIA, SANTUARIO, LA CELIA, PUEBLO RICO, se beneficiarán cuatro municipios del Departamento de Risaralda, y pregunta que registros contables y porque valor, debía efectuar cada uno al cierre del periodo contable 2018.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

### **CONSIDERACIONES**

El artículo 361 de la Constitución Política, adicionado por el acto legislativo 04 de 2017, indica que el 7% de los ingresos del Sistema General de Regalías deben destinarse a la financiación de proyectos de inversión para la implementación del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera, incluyendo la financiación de proyectos destinados a la reparación de las víctimas. Estos recursos son calculados por el DNP y hacen parte de una bolsa concursable, por lo cual no son distribuidos entre las entidades territoriales. Es responsabilidad de la Secretaria Técnica del OCAD Paz la viabilización, priorización y aprobación de proyectos de inversión que tengan entre sus fuentes de financiación recursos de la Asignación para la Paz de conformidad con lo establecido en el artículo 2 del Decreto Ley 1534 de 2017.

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 N° 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)

Por su parte, la CGN expidió el concepto Radicado con el N° 20182000055931 dirigido Doctor RICARDO MOJICA BÁEZ del Proyecto Consolidación de los Sistemas Nacionales de Información del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), el cual en las conclusiones dispuso lo siguiente:

"2. 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.”

El Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, en los numerales 10 y 15 señala lo siguiente:

“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.

(...)

## 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.

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.”

## CONCLUSIONES

De conformidad lo expuesto en las consideraciones, a continuación se resuelve sus inquietudes en el orden planteado en la consulta:

- Con relación al primer interrogante sobre si la aprobación del proyecto 20181301010676-MEJORAMIENTO DE VIAS TERCLARLAS EN APIA, SANTUARIO, LA CELIA, PUEBLO RICO de noviembre 01 de 2018 financiado con recursos de Asignación para la Paz, corresponde a una instrucción de abono en cuenta de las asignaciones directas o del 40% del Fondo de Compensación Regional como lo establece la Resolución N° 470 del 19 de agosto de 2016 de la CGN, numeral 3.2. Registros Contables en la Entidad Territorial. Esto con el fin de proceder a su registro en la contabilidad del Municipio de Santuario como una cuenta por cobrar, por el valor total del proyecto, se concluye lo siguiente:

Los recursos asignados para la paz no hacen parte de las asignaciones directas ni del 40% del Fondo de Compensación Regional a que hace referencia la Resolución N° 470 de 2016, toda vez que estos recursos corresponden a la distribución adicional ordenada por el inciso 1 del parágrafo 7 transitorio del artículo 361 de la Constitución Política, adicionado por el acto legislativo 04 de 2017 y el Decreto 413 de 2018, y por tanto esta Resolución no incorpora el procedimiento para reconocer estos recursos.

Así mismo, teniendo en cuenta que 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, no es viable el reconocimiento contable del gasto para asignar estos recursos por parte del SGR, ni el derecho por parte de la entidad beneficiaria, con base en este documento. Por tanto, el reconocimiento de estos hechos debe efectuarse 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.

Por lo expuesto anteriormente mediante doctrina contable, en el concepto N° 20182000055931 expuesto en las consideraciones, se señaló procedimiento para reconocer la asignación de recursos para la paz, y con fundamento en el mismo se da respuesta a cada uno de los interrogantes planteados en la consulta indicando los registros contables que deben efectuar las entidades involucradas.

En el SGR

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.

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, 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, la cual cancelará con el giro de los recursos, y adicionalmente debe cancelar los saldos de las cuentas de orden.

En la entidad beneficiaria de las asignaciones para la paz

La entidad beneficiaria de los recursos, por el valor del proyecto aprobado por el OCAD Paz debe reconocer el derecho a estos recursos mediante un débito en la subcuenta 2 133702 Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 441310 Asignación para la paz de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE

REGALÍAS. Con el recaudo, 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.

- Con relación al segundo interrogante sobre los registros contables para la ejecución de proyectos con recursos para la paz por parte de cuatro municipios, y por qué valor se debió registrar cada uno al cierre del periodo contable de 2018, se señala lo siguiente:

Para la ejecución de recursos las entidades beneficiarias y ejecutoras deben aplicar lo establecido en los numerales 10 del Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías si la entidad ejecutora va a ser la beneficiaria del potencial de servicio o de los activos obtenidos, o el numeral 15 del mismo procedimiento si el producto de la ejecución le corresponde a una entidad distinta a la ejecutora de las regalías o no se ha predeterminado que entidad va a ser la beneficiaria de dicho producto, así:

2.1 Si el producto de la ejecución de los recursos le corresponde a los ejecutores, en la medida que la entidad beneficiaria de las regalías cede el control de estos recursos, con base en el acuerdo del Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD) donde se establece la distribución a entidades ejecutoras, debe reconocer la entrega como un gasto por transferencia mediante un débito en 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 cual se cancelará con el giro de los recursos.

Las Entidades de Gobierno ejecutoras deben reconocer el derecho a estos recursos y el ingreso por transferencia, mediante un débito en la subcuenta a 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. Con el recaudo de los recursos debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

2.2 Si el producto de la ejecución de los recursos a través de los respectivos proyectos va a ser para una entidad distinta a la ejecutora de las regalías o no se ha predeterminado que entidad va a ser la beneficiaria de dicho producto, tanto el Municipio beneficiario de las regalías como las entidades ejecutoras de estos recursos, les corresponde aplicar el numeral 15 del citado procedimiento, así:

Con la entrega de los recursos, la entidad territorial debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y

acreditará subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, o la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si los recursos son girados por el SGR directamente al ejecutor o al beneficiario final del pago es decir al proveedor de bienes y servicios.

Por su parte, las Entidades de Gobierno ejecutoras de estos recursos, con la recepción de los recursos contabilizará este hecho, mediante un debito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 2900201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los egresos imputables a la ejecución del proyecto, se reconocen en las entidades ejecutoras como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

Si ocurre primero la adquisición y con posterioridad se produce el pago, para la causación deberá acreditarse la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIO y debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION

Con la información suministrada cada de las entidades ejecutoras, la entidad beneficiaria de las regalías 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.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000016871 DEL 09-05-2019

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros activos Otros pasivos Cuentas por pagar Ingresos fiscales Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y Subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de la sobretasa a la gasolina Reconocimiento del 5% de la sobretasa que los Departamentos deben liquidar y pagar al Ministerio de Transporte para financiar el Fondo de Subsidio de las Sobretasa a la Gasolina.

Doctora  
OLGA LUCÍA ORDUZ BUENO  
Grupo de Contabilidad  
Ministerio del Transporte  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°2019550001364-2 del 28 de marzo de 2019, solicitando concepto sobre los registros de la sobretasa a la gasolina, de conformidad con el artículo 130 de la Ley 488 de 1998 el cual señala: “Créase el Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina el cual se financiará con el 5% de los recursos que recaudan los departamentos por concepto de la sobretasa a que se refiere la presente Ley”.

Manifiesta que el Ministerio está causando el derecho y el ingreso en la subcuenta 130535 Sobretasa a la gasolina con crédito a la subcuenta 410535-Sobretasa a la gasolina y que el departamento reconoce el giro del 5% la subcuenta 542390-Otras Transferencias, situación que está generando diferencias en el reporte de las operaciones recíprocas.

Por lo anterior solicita se le indique los registros contables que deben realizar el Ministerio y el Departamento.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:



## CONSIDERACIONES

El artículo 117 de la Ley 488 del 24 de diciembre 1998, por medio de la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales, señala: “Sobretasa a la gasolina motor y al ACPM. Autorízase a los municipios, distritos y departamentos, para adoptar la sobretasa a la gasolina motor extra y corriente, en las condiciones establecidas en la presente ley. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Artículo 130 de la citada Ley, en referencia al “Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina”, dispone lo siguiente:

“Créase el fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina el cual se financiará con el 5% de los recursos que recaudan los departamentos por concepto de la sobretasa a que se refiere la presente Ley. (...)”

El Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina será administrado por el Ministerio de Transporte y la distribución de los recursos se realizará previa consulta a los departamentos interesados. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Al respecto, mediante sentencia C-897 de 1999 la Corte Constitucional establece lo siguiente con respecto a la Sobretasa a la Gasolina: “La sobretasa a la gasolina motor extra y corriente de que trata el artículo 117 de la Ley 488 de 1998, es una renta estrictamente territorial, esto es, una fuente de financiación endógena de las entidades territoriales beneficiadas. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, los artículos 1.2.3.2, 2.2.3.4 y 2.2.3.5 del Decreto Único Reglamentario N° 1625 de 2016 que compila la normatividad vigente en materia tributaria, dispone lo siguiente:

Artículo 2.2.3.3. Suscripción de Convenios señala que: “Para efectos de la declaración y pago de las sobretasas de que trata el presente título, las entidades territoriales y la Dirección de Apoyo Fiscal, suscribirán convenios con entidades financieras con cobertura nacional vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, e informarán a los sujetos responsables acerca de la suscripción de los mismos, en los términos previstos en el Estatuto Tributario. (...)”

El artículo 2.2.3.4. Giro de los Recaudos por Parte de las Entidades Financieras Autorizadas. Las entidades financieras autorizadas para recaudar, de conformidad con las declaraciones recepcionadas, girarán a la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al respectivo ente territorial, y al Fondo de Subsidio de la sobretasa a la gasolina, el monto de los

recaudos que a cada uno de ellos corresponda, a más tardar el quinto (5) día calendario siguiente a la fecha de recaudo. (...)

El valor del recaudo a nombre del Fondo de Subsidio de la sobretasa a la gasolina, deberá ser consignado en las cuentas que para el efecto informe el Ministerio de Transporte. (...). (Art.6, Decreto 2653 de 1998)”

Por su parte, la Resolución 1311 de 2018 emitida por el Ministerio de Transporte “Por la cual se adecua la reglamentación de la administración del Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina”, señala lo siguiente:

Artículo 1.- Objeto. Adecuar la reglamentación de la administración, distribución y destinación de los recursos del Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina.

Artículo 2.- Naturaleza del fondo. El Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina es un fondo especial administrado por el Ministerio de Transporte, financiado con el 5% de los recursos que recaudan los departamentos por concepto de sobretasa a la gasolina. (...)

Artículo 4.- Destinación.

Los recursos del Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina se destinarán a los departamentos de Amazonas, Chocó, Guainía, Guaviare, Norte de Santander, Vaupés, Vichada y Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina conforme lo establece la Ley 488 de 1998.

5.- Distribución.

Conforme lo establece el artículo 130 de la Ley 488 de 1998 los recursos del Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina serán distribuidos por el Ministerio de Transporte de manera gradual, mediante resolución de transferencia, en el marco de lo acordado por los representantes de las entidades beneficiarias del citado fondo, (...)

Artículo 6.- Transferencia. La Dirección de Infraestructura del Ministerio de Transporte proyectará los actos administrativos relacionados con la distribución de los recursos para firma del representante legal o quien este delegue y la Subdirección Administrativa y Financiera del Ministerio de Transporte adelantará el procedimiento relacionado con el recaudo y giros de los recursos; lo anterior en el marco de lo establecido en el sistema de gestión de calidad del Ministerio de Transporte.

Artículo 7.- Incorporación de los recursos. Los recursos del Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina deberán ser incorporados anualmente, en el presupuesto de los departamentos beneficiarios como INGRESOS CORRIENTES NO TRIBUTARIOS y con la contrapartida como GASTOS DE INVERSIÓN, y se destinarán para financiar proyectos de infraestructura de transporte.

(...)

Parágrafo 2: Los proyectos a financiar con los recursos que se transfieren a los departamentos beneficiarios deberán presentarse ante la Dirección de Infraestructura del Ministerio de Transporte en el primer semestre de cada vigencia, con la documentación establecida en los formatos del sistema de gestión de calidad y los respectivos soportes dependiendo del tipo de proyecto, para la emisión por parte de esta dependencia del concepto técnico.”

Desde la perspectiva de la normativa contable pública, el marco conceptual para Entidades de Gobierno, los numerales 5 y 6.1.1, señalan:

#### “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. (...)

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. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, 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)

En complemento, el Catálogo General de Cuentas, incorporado mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificatorias, describe las siguientes cuentas, así:

## “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.
- 4- El valor de la anulación de pagos originada en la devolución de cheques de recaudos.  
(Subrayado fuera de texto)

## 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. (...)

## 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)

## 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.

## 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.

## 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.”

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)

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

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las disposiciones establecidas en el artículo 130 de la Ley 488 del 24 de diciembre 1998 y en el Decreto Único Reglamentario N° 1625 de 2016, los Departamentos les corresponde efectuar el recaudo de la sobretasa a la gasolina y sobre el total del recaudo deben liquidar y trasladar el 5% al Ministerio de transporte, para financiar el Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina motor el cual es administrado por dicho Ministerio.

Bajo el contexto anterior y con fundamento en el Marco normativo para Entidades de Gobierno, el procedimiento contable a cargo de cada una de las entidades partícipes en la operación, es el siguiente:

2. Registros contables en los Departamentos, Distritos y Municipios para el reconocimiento contable de la sobretasa a la gasolina.

Teniendo en cuenta que la sobretasa a la gasolina es una renta estrictamente territorial, le corresponde a los Departamentos, Distritos y Municipios reconocer el ingreso por este concepto. Por tanto, con la presentación de las declaraciones que liquiden la sobretasa, estas entidades territoriales debitarán la subcuenta 130535-Sobretasa a la gasolina de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y acreditarán la subcuenta 410535-Sobretasa a la gasolina de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con el recaudo por parte de las entidades financieras, los departamentos registran un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el 95% del valor de la sobretasa, a su vez debita la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el 5% que las entidades financieras transfieren al Ministerio de Transporte-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, con crédito a la subcuenta 130535-Sobretasa a la gasolina de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

3. Reconocimiento del 5% de la sobretasa a la gasolina con destino al Fondo de Subsidio de la gasolina administrado por el Ministerio de Transporte.

Del análisis realizado a la normativa que regula el particular, se desprende que no existe claridad sobre quien ostenta el control, en los términos señalados en el Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015, de los recursos del Fondo durante la etapa previa al giro de los mismos a los Departamentos beneficiarios, por cuanto en algunos apartes se podría inferir que el Ministerio tendría el control en relación con sus facultades de administración de los recursos, pero no se evidencia que obtenga el potencial de servicios, el cual se concentra más en cabeza de los Departamentos destinatarios, y adicionalmente respecto a la disposición de los recursos, se desprende que está sujeta a la decisión que se tome en conjunto con los departamentos beneficiarios.

En este sentido, se deberá determinar cual entidad ostenta el control sobre estos recursos, considerando la capacidad para usarlos o definir el uso que un tercero debe darles, para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a los mismos o la capacidad del tercero para negar o restringir su uso, así como, la forma de garantizar que se usen para los

finés previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso, de conformidad con lo establecido en Marco conceptual para Entidades de Gobierno

Una vez se decante el problema señalado en los párrafos anteriores, se deberá implementar el procedimiento contable que corresponda a alguna de las alternativas se plantean a continuación:

2.1 Si el control sobre los recursos del Fondo lo tiene el Ministerio- Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, el procedimiento contable corresponde al reconocimiento de transferencias, así:

#### Registros contables en los Departamentos aportantes

Con la liquidación del 5% destinados al Fondo de Subsidio a la gasolina, los Departamentos registrarán la obligación de transferir este valor con destino al Ministerio del Transporte para financiar el Fondo, debitará la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Cuando la entidad financiera autorizada para adelantar el recaudo transfiera al Ministerio de Transporte- Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina el valor del 5%, el Departamento reconocerá este hecho mediante un débito a la subcuenta a la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

#### Registros contables en el Ministerio de Transporte-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina

En esta alternativa al Ministerio de Transporte-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina le corresponde reconocer como ingreso por transferencia el 5% del valor destinado al subsidio a la gasolina y para tal efecto debitará 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.

Con el recaudo registrará un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.



## Distribución de los recursos a los Departamentos beneficiarios

Teniendo en cuenta que los recursos del Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina serán distribuidos por el Ministerio de Transporte -Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, mediante resolución de transferencia y que los mismos se destinarán para financiar proyectos de infraestructura de transporte, una vez realizada la distribución del valor del giro, el Ministerio de Transporte- Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, reconocerá este hecho mediante un débito a la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5424-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-OTRAS TRANSFERENCIAS, la cual cancelará con el respectivo giro a los Departamentos beneficiarios.

Registros contables en los Departamentos beneficiarios de los recursos del Fondo de Subsidio a la Sobretasa a la Gasolina.

Los Departamentos reconocerán el derecho a la transferencia mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Con el recaudo debitarán la subcuenta respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2.2 Si el control sobre los recursos del Fondo lo poseen los departamentos:

Entrega de los recursos por parte de los Departamentos aportantes al Ministerio de Transporte- Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina

Cuando la entidad financiera autorizada para adelantar el recaudo de los recursos de la sobretasa a la gasolina transfiera al Ministerio-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina el valor del 5% por concepto de subsidio a sobretasa, los Departamentos registrarán un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Con la recepción de los recursos correspondientes al 5% el Ministerio de transporte -Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Entrega de los recursos por parte del Ministerio-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina a los Departamentos beneficiarios

Cuando el Ministerio de Transporte-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, emita la Resolución de distribución y transferencia informará a los respectivos Departamentos aportantes del 5% de la sobretasa, el valor distribuido a los Departamentos beneficiarios y la proporción que le corresponde a cada Departamento aportante, con el objetivo que estas entidades efectúen el reconocimiento de la transferencia a los Departamentos beneficiarios y actualicen el valor de los recursos entregados en administración mediante un débito a la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5424-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

A su vez los Departamentos aportantes registrarán un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, con crédito a la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

El Ministerio-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, registrará un débito a la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Registros contables en los Departamentos beneficiarios de los recursos del Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina

Con la información sobre los valores distribuidos por parte del Ministerio de Transporte-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, las entidades beneficiarias reconocerán el derecho a los recursos mediante un débito a la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

### 3. Operaciones recíprocas

Es importante que se implementen procedimientos que garanticen el adecuado flujo de información entre los Departamentos y el Ministerio de Transporte- Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, para que estas entidades efectúen los registros contables correspondientes de tal manera que les permita el reporte de las operaciones recíprocas, de conformidad con lo señalado a continuación:

### 3.1 Por el reconocimiento de transferencias:

Con relación al procedimiento indicado en el numeral 2.1, los departamentos aportantes reportará como operación recíproca los gastos por transferencia reconocidos en la subcuenta 542390-Otras transferencias y los saldos que subsistan en la subcuenta 240315-Otras transferencias con el Ministerio de Transporte- Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, mientras que este último reportará los saldos que subsistan en la subcuenta 133712-Otras transferencias y el valor de los ingresos reconocidos en la subcuenta 442890-Otras transferencias.

Así mismo se generarán operaciones recíprocas entre el Ministerio de transporte-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina y los respectivos Departamentos beneficiarios de los recursos del Fondo, por los saldos de las subcuentas 240315-Otras transferencias registrada por el Ministerio-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina y el respectivo gasto reconocido en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, en tanto que los Departamentos beneficiarios reportarán los saldos de la subcuenta 133712-Otras transferencias y el valor de la subcuenta 442890-Otras transferencias.

### 3.2 Por el reconocimiento de Recursos en Administración

Respecto del procedimiento señalado en el numeral 2.2, los Departamentos aportantes del % deberán reportar operación recíproca con el Ministerio de Transporte-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina por los saldos de la subcuenta 19081-En administración, mientras que el Ministerio-Fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina reportará el saldo de la subcuenta 290201-En administración.

También los Departamentos aportantes reportarán operación recíproca con los Departamentos beneficiarios de los recursos del Fondo por los saldos de la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión y de la subcuenta 240315-Otras transferencias,

Por su parte, los Departamentos beneficiarios reportarán con los departamentos aportantes, los saldos de la subcuenta 133712-Otras transferencias y de la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000021361 DEL 16-05-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable del deterioro y la baja en cuentas de cuentas por cobrar y gestión jurídica de cobro.

Doctora

CLAUDIA PATRICIA CARVAJAL MANTILLA

Profesional Especializado Contabilidad

Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga (CDMB)

Bucaramanga, Santander

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001553-2, el día 11 de abril de 2019, en la cual consulta a qué se hizo alusión en la capacitación celebrada en noviembre de 2018 cuando se mencionaba que dar de baja cuentas por cobrar en la contabilidad no implicaba que la gestión de cobro de cartera debía cesar.

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

### CONSIDERACIONES

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, estipula:

“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.”

Por su parte, el parágrafo del artículo 104 ibídem, estipula:

“Artículo 104. DE LA JURISDICCIÓN DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. La Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo está instituida para conocer, además de lo dispuesto en la Constitución Política y en leyes especiales, de las controversias y litigios originados en

actos, contratos, hechos, omisiones y operaciones, sujetos al derecho administrativo, en los que estén involucradas las entidades públicas, o los particulares cuando ejerzan función administrativa.

(...)

Parágrafo. Para los solos efectos de este Código, se entiende por entidad pública todo órgano, organismo o entidad estatal, con independencia de su denominación; las sociedades o empresas en las que el Estado tenga una participación igual o superior al 50% de su capital; y los entes con aportes o participación estatal igual o superior al 50%.”

Por otra parte, el Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado C.E. 2170 de 2013 estipula:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.”

En el numeral 2 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de 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.

8. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la entidad medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés que haga equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

9. Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta.

10. El pasivo asociado se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del activo transferido y del pasivo asociado sea el costo de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad.

11. La entidad seguirá reconociendo cualquier ingreso que surja del activo transferido en la medida de su implicación continuada y reconocerá cualquier gasto en el que se incurra por causa del pasivo asociado, por ejemplo, el generado en la gestión de recaudo.

12. En todo caso, el activo transferido que continúe reconociéndose no se compensará con el pasivo asociado ni los ingresos que surjan del activo transferido se compensarán con los gastos incurridos por causa del pasivo asociado.” (Subrayado fuera de texto)

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

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

(...)

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 las consideraciones expuestas se desprende que en la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. En virtud de lo estipulado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo cual generalmente se espera la entrada de flujo financiero a la entidad.

No obstante, cuando las cuentas por cobrar no cumplen con los requisitos para su reconocimiento, esto es, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, lo cual puede tener lugar, cuando se declara la prescripción de la acción de cobro; cuando no sea legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; cuando se renuncie a ellos ya que la evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad; cuando de la valoración de las condiciones crediticias del deudor se deduzca que no tendría bienes que puedan ejecutarse para obtener el pago de las acreencias; entre otras situaciones, habrá lugar a realizar el deterioro o la baja en cuentas contables de las cuentas por cobrar según corresponda.

En este punto, es menester manifestar que el deterioro y la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, corresponde a un registro contable que no muta o varía el derecho en favor de la entidad, pues el hecho de hacer este reconocimiento en la contabilidad, no altera el hecho jurídico, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

El hecho de que se registre contablemente el deterioro o la baja en cuentas, no significa que la entidad pública pueda eximirse de su deber de gestionar el pago de los derechos en su favor que constan en documentos que presten mérito ejecutivo, en atención a que estos registros contables pueden obedecer a situaciones distintas a las relacionadas con extinción

del derecho, las cuales pueden variar posteriormente, por lo cual, se debe evaluar cada caso por la entidad.

En este sentido, el hecho de que la entidad haya registrado deterioros de la cuenta por cobrar, no influye en que se cobre el importe total del título ejecutivo más los otros conceptos a que haya lugar; así mismo, cuando la entidad realiza la baja en cuentas, v. gr., en atención a que, una vez realizado el análisis de las condiciones crediticias del deudor, o iniciado el proceso de cobro, se evidencia que no se espera recibir flujos financieros pues el deudor no cuenta con recursos que puedan ejecutarse para obtener el pago, la entidad debería seguir gestionando el cobro ciñéndose a lo estipulado en el artículo 98 del CPACA, debido a que la situación crediticia del deudor puede cambiar.

Caso contrario ocurriría cuando la entidad realice la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, como resultado de la extinción del derecho o de la evaluación objetiva y documentada que haga de la relación costo-beneficio, en la que se concluya que el cobro del derecho le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial, pues en estos supuestos, entre otros, no habrá lugar a continuar la gestión del cobro de dichos derechos, ni al reconocimiento contable en concordancia con el Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado C.E. 2170 de 2013.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000021391 DEL 16-05-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Beneficios a los empleados Gastos de administración y operación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuentas contables que se deben usar para reconocer los pagos que realizan los empleados a la entidad, por el incumplimiento de una condición que se deriva de un beneficio de corto plazo.

Doctor  
LUIS ALEJANDRO DÁVILA MOJICA  
Director Financiero de Contaduría  
Gobernación de Cundinamarca  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950001444-2, del día 03 de abril de 2019, en la cual se señala:

“(…) Me permito manifestarle que la Gobernación de Cundinamarca al desarrollar la actividad de nómina necesita definir las cuentas contables en las que deben registrarse las devoluciones de los gastos generados por nómina, puesto que revisando el Catálogo General de Cuentas no se identifican cuentas para estas devoluciones y la dinámica contable en el gasto tiene establecido que:

**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.

En razón a esta dinámica, la norma permite acreditar el gasto sólo al final del periodo contable, agradecemos nos indiquen cual sería la cuenta o cuentas contables para las devoluciones de gasto originadas por nómina durante la vigencia.

Adicionalmente y con base en el devengo de nómina, ¿cómo deben reflejarse las devoluciones teniendo en cuenta que el devengo es base para cálculo de diferentes obligaciones?”

En conversación telefónica con el doctor Julián Andrés Noguera, asesor de la Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación, asignado a la Gobernación de Cundinamarca, se amplía el contexto de la consulta indicando que, las devoluciones de los gastos generados por nómina, corresponden a los dineros que los empleados deben girar a la entidad, cuando no asisten en un determinado mes al gimnasio.

De otro lado, la doctora Edna Montenegro funcionaria de la Gobernación de Cundinamarca, precisa que, la entidad otorga a sus empleados un beneficio de corto plazo por concepto de gimnasio, todos los funcionarios pueden acceder a dicho beneficio, y quienes lo tomen, deberán comprobar su asistencia durante el mes, si no es posible demostrarla, el empleado deberá girar a la entidad una suma de dinero, como una forma de sancionar sus faltas.

Igualmente precisa que, la entidad contrata con el gimnasio y el pago lo realiza de forma anticipada independientemente de la cantidad de empleados que decidan o no asistir.

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, 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.

(...)

## 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.

(...)

#### 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.

(...)

#### 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. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

(...)

### 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.

(...)." (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, indica en el Capítulo I. Activos y Capítulo II. Pasivos, lo siguiente:

"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 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.

(...)

### 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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, establece la descripción de la cuenta 1905 y 1384:

“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

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.” (Subrayados fuera de texto)

#### CONCLUSIÓN

Es preciso señalar que:

El Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece que los hechos económicos se deben reconocer atendiendo el principio de devengo, esto es, en el momento en que suceden con independencia del instante en que se produce el

flujo de efectivo o sus equivalentes, es decir, el reconocimiento bajo éste principio se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Ahora bien, en atención al caso particular donde la Gobernación de Cundinamarca ofrece un beneficio de corto plazo por concepto de gimnasio condicionando al empleado a su asistencia durante el mes, servicio por el cual efectúa un pago anticipado al proveedor, se da respuesta al caso particular bajo los siguientes términos

Cuando la entidad realice el pago al proveedor del servicio, deberá reconocer un débito en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si el empleado cumple con la condición de asistir durante el mes al gimnasio, la entidad deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, y acreditar la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Por el contrario, si el empleado no cumple con la condición, la entidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, al configurarse un derecho para la Gobernación de Cundinamarca de recibir a futuro un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo y sus equivalentes, y un crédito en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. Cuando el empleado efectúe el reintegro, se cancelará aquella cuenta por cobrar.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000024831 DEL 13-06-2019

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos no tributarios Otros pasivos Cuentas de orden deudoras-Activos Contingentes Patrimonio
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de facturas por concepto de tasa retributiva Reconocimiento de ajustes para realizar la anulación de derechos e ingresos producto de reclamaciones y procesos judiciales efectuados por los usuarios.

Doctora  
SANDRA YAQUELINE CORREDOR ESTEBAN  
Subdirectora Administrativa y Financiera  
Corporación Autónoma Regional de Boyacá-CORPOBOYACA  
Antigua Vía a Paipa N° 53-70, código postal 150002  
Tunja

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002037-2 del 27 de mayo de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

“En atención a que la Corporación Autónoma Regional de Boyacá “Corpoboyacá”, expide facturación por concepto de Tasa Retributiva, dentro de los cuatro primeros meses del año, facturación sobre la cual algunos usuarios (usualmente empresas de Servicios Públicos) por no estar de acuerdo con los valores facturados, efectúan abono por un valor promedio al que venían cancelando los años anteriores y presentan reclamación y posteriormente demandan dichas facturas, iniciando proceso jurídico. Las facturas con estos usuarios generalmente son de un monto considerable de tal forma que su registro afecta considerablemente los estados financieros.

Por lo anterior y con la finalidad de definir una política clara acorde a las normas, me permito solicitar concepto respecto a cómo proceder frente al registro contable de dichas facturas, si dichas facturas deben presentarse como cuenta por cobrar/ingreso, o registrarse en cuentas de orden hasta tanto se resuelva la reclamación.

A la fecha existen en proceso jurídico facturas del año 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018, según anexo y en el año 2019 se emitieron facturas por un total de \$3.078.073.090 a usuarios que en años anteriores han demandado dichas facturas.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

## CONSIDERACIONES

El Decreto 1076 de 2015 en su capítulo 7, reglamenta la tasa retributiva por la utilización directa e indirecta del recurso hídrico como receptor de los vertimientos puntuales, establecimiento como sujetos activos del cobro y recaudo de la tasa a las Corporaciones Autónomas Regionales, señalando:

“Artículo 2.2.9.7.5.7. Forma de Cobro. La tasa retributiva deberá ser cobrada por la autoridad ambiental competente, por la carga contaminante total vertida en el período objeto de cobro, mediante factura, cuenta de cobro o cualquier otro documento de conformidad con las normas tributarias y contables, con la periodicidad que estas determinen, la cual no podrá ser superior a un (1) año, y deberá contemplar un corte de facturación a diciembre 31 de cada año. En todo caso, el documento de cobro especificará el valor correspondiente a las cargas de elementos, sustancias y parámetros contaminantes mensuales vertidos.

Parágrafo 1°. La factura, cuenta de cobro o cualquier otro documento en el cual se ordena el cobro de la tasa retributiva deberá señalar si se aprueba o no la auto declaración presentada por el usuario; contra este cobro procede el recurso de reposición.

Parágrafo 2°. Las facturas se expedirán en un plazo no mayor a cuatro (4) meses después de finalizar el período objeto de cobro, a partir de lo cual la autoridad ambiental competente efectuará la causación de los ingresos correspondientes.

Parágrafo 3°. La presentación de cualquier reclamo o aclaración deberá hacerse por escrito dentro del mes siguiente a la fecha límite de pago establecida en el respectivo documento de cobro, lo cual no exime al usuario de la obligación del pago correspondiente al período cobrado por la autoridad ambiental competente.

Mientras se resuelve el reclamo o aclaración, el pago se hará con base en las cargas contaminantes promedio de los últimos tres períodos de facturación. Al pronunciarse la autoridad ambiental competente sobre el reclamo presentado, las diferencias frente a los valores que se cobraron se abonarán o cargarán al usuario en la siguiente factura, según

sea el caso. Los reclamos y aclaraciones serán resueltos de conformidad con el derecho de petición previsto en la Ley 1437 de 2011. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 6 de la Resolución N° 2900 expedida por CORPOBOYACA “Por medio de la cual se establecen los parámetros de cobro, recaudo y reclamaciones por concepto de tasa retributiva por vertimientos sobre el recurso hídrico de forma directa o indirecta en la jurisdicción de CORPOBOYACA”, señala lo siguiente:

ARTICULO SEXTO: Reclamaciones. La presentación de cualquier reclamo o aclaración deberá hacerse por escrito, dentro del mes siguiente a la fecha límite de pago establecida en la respectiva factura, lo cual no exime al usuario de la obligación del pago correspondiente al periodo cobrado por CORPOBOYACA.

Mientras se resuelve el reclamo o aclaración, el pago se hará con base en las cargas contaminantes promedio de los últimos tres periodos de facturación. Al pronunciarse CORPOBOYACA sobre el reclamo presentado, las diferencias frente a los valores que se cobraron se abonaran o cargarán al usuario en la siguiente factura, según sea el caso. Los reclamos y aclaraciones serán resueltos de conformidad con los términos establecidos para el derecho de petición en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. (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 (...)

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.

#### 6.1.4. 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)

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. (...) 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.” (...)

De otra parte, 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” (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:



## "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." (Subrayado fuera de texto)

## 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. (...)

## 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.

## 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.  
(...)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, a continuación se señala el procedimiento contable para el reconocimiento de la tasa retributiva y de los ajustes originados en decisiones de tipo jurídico o administrativo, en atención a reclamaciones de los terceros:

### Reconocimiento de facturas por concepto de tasa retributiva

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.

Para el reconocimiento del derecho y del ingreso por concepto de la tasa retributiva, de conformidad con la Normatividad aplicable a las entidades de Gobierno, con la emisión de la factura y hasta tanto esta quede en firme, la entidad debe registrar activo contingente mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros Derechos Contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR EL CONTRA (CR).

Cuando el usuario consigne el valor de la tasa retributiva, previo a que se cumplan las condiciones para que sean exigibles los derechos, se reconocerá como un ingreso recibido por anticipado mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Una vez sean exigibles los derechos, las Corporaciones Autónomas Regionales CAR reconocerán el derecho y el ingreso, para lo cual debitarán la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditarán la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y alternamente se descargan las cuentas de orden. A su vez cancelará el

ingreso recibido por anticipado mediante un débito a subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, con crédito a la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Si los recursos ingresan con posterioridad al reconocimiento del derecho, por cancelación de facturas, o por abonos que efectúen los usuarios con base en promedios de los últimos periodos de facturación mientras que se resuelven las reclamaciones, la CAR registrará un débito a la subcuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con un crédito a la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Los saldos en la cuenta por cobrar que estén sujetos al estudio de las reclamaciones o procesos judiciales efectuadas por los usuarios, se ajustarán, si a ello hay lugar, en el momento en que la CAR o el Juez decida sobre la reclamación o proceso respectivamente, como se indica a continuación:

**Reconocimiento de ajustes para realizar la anulación de derechos producto de reclamaciones o procesos judiciales efectuados por los usuarios.**

El ajuste del valor de los derechos e ingresos reconocidos, originado en decisiones de tipo administrativo o judicial que revierten el valor de la factura, se registrará dependiendo 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 en el mismo periodo en que se reconocieron los derechos, la entidad dará de baja la cuenta por cobrar y reversará el ingreso reconocido, por el valor del ajuste, debitando la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 131110-Tasas de la cuenta 1311-NO TRIBUTARIOS.

Si el derecho fue reconocido en una vigencia anterior a la que se resolvió la reclamación o se culminó el proceso judicial, la entidad dará de baja la cuenta por cobrar y se registrará en ese periodo, por el valor del ajuste, un gasto en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 131110-Tasas de la cuenta 1311-NO TRIBUTARIOS.

Ahora, en caso que no se haya realizado el registro anterior, este evento constituye un error por omisión, para lo cual la entidad deberá realizar la corrección, sea o no material, afectando la subcuenta 131110-Tasas de la cuenta 1311-NO TRIBUTARIOS 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 aquellos 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.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000026191 DEL 18-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos no tributarios Cuentas de orden Acreedoras de Control
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de la Sobretasa Ambiental

Doctor  
OSCAR MARINO GOMEZ GARCIA  
Jefe Oficina de Control Interno Disciplinario  
Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca-CVC  
Cali

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002224-2 del 11 de junio de 2019, en la cual solicita información acerca del procedimiento que debe aplicar la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca para Contabilizar el Impuesto de la Sobretasa Ambiental de los Municipios que integran su jurisdicción.

Señala que: “Lo anterior en razón a que, se adelanta por parte de la Oficina de Control Interno Disciplinario proceso de investigación disciplinaria radicado bajo el N°. 0140-030-008-201, por presuntas irregularidades en la administración y ejecución de recursos presupuestales por la- no causación o reconocimiento contable de los derechos a percibir por parte de la CVC por concepto de Sobretasa Ambiental de acuerdo con el procedimiento establecido.

Por lo anterior, comedidamente le solicito sea remitida la información a este despacho, ubicado en el edificio principal de la CVC Carrera 56 N° 11-36- Cali, segundo piso, Oficina de Control Interno Disciplinario, con el fin de de garantizar el desarrollo de la actuación disciplinaria que adelanta este despacho.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

## CONSIDERACIONES

Mediante la Resolución N° 593 de 2018 la CGN expidió el procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, el cual señala 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, RETENCIÓN 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 9915-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, a cargo de los contribuyentes, 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-DEPÓSITOS 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 CONTRA (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-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, las CAR o las áreas metropolitanas 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.

(...)

## 5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Los municipios, distritos, las CAR o áreas metropolitanas deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones a continuación, se indica el procedimiento que deben aplicar las Corporaciones Autónomas Regionales-CAR, para la contabilización de la Sobretasa Ambiental.

Con base en la información suministrada por los Municipios o Distritos, sobre el valor liquidado por concepto de Sobretasa Ambiental, las CAR deben reconocer el ingreso



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.

Así mismo, con la información sobre 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 recaudo en sus cuentas bancarias, 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.

De otra parte, es importante precisar que las CAR deben implementar estrategias para el flujo oportuno de información con los Municipios o Distritos con el objetivo de efectuar el reconocimiento de manera oportuna y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas que se generen con esas entidades.

El procedimiento en mención puede consultarlo en la página web de la CGN [www.contaduría.gov.co](http://www.contaduría.gov.co), en el Link [RCP en convergencia con NIIF, NICSP / Marco Normativo Entidades de Gobierno](#) / Procedimientos Contables / Porcentaje ambiental, sobretasa ambiental y porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000026951 DEL 25-06-2019

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Inventarios Patrimonio de las entidades del gobierno Otros gastos Cuentas de orden-Deudoras de control Cuentas de orden-Deudoras por contra.
	<b>SUBTEMAS</b>	¿La entidad puede afectar la cuenta 3109-Resultados de ejercicios anteriores para retirar de los estados financieros los activos que en un determinado momento no representan un beneficio económico futuro?.

Doctor  
SANTIAGO SÁNCHEZ PEÑA  
Jefe de Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora  
Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas  
Bogotá, D.C., Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550001941-2, del 20 de mayo de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“El propósito de la U.A.E. DIAN-Función Recaudadora es dar cumplimiento al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno y demás normatividad establecida por la Contaduría General de la Nación. De acuerdo con el radicado 20172000019771 de la CGN de fecha 24 de marzo de 2017 dirigido al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, donde se indica la cuenta 3109 “Resultados de ejercicios anteriores”, para el registro de ajustes y correcciones de años anteriores, se consulta si en lo sucesivo la entidad puede afectar dicha cuenta para retirar de los estados financieros los activos que en un determinado momento no representan un beneficio económico futuro”.

La entidad el 18 de junio de 2019 envió correo electrónico en el cual nos informa:

La U.A.E. DIAN-Función Recaudadora es cumplidora de la normatividad establecida por la Contaduría General de la Nación. Debido a las inquietudes que se presentan,

comedidamente solicitamos su pronunciamiento al debido proceder en los siguientes casos:

En las políticas operativas de la U.A.E. Dian-Función Recaudadora, se estableció que las cuentas por cobrar prescritas, remisibles, de difícil cobro y demás, se reclasificarán a cuentas de orden por no representar un beneficio económico futuro para la entidad, mientras se expide el correspondiente acto Administrativo con la cual se legaliza el retiro definitivo de la obligación del tercero. Y así dar cumplimiento a las características fundamentales de la información financiera que son Relevancia y Representación Fiel de los hechos económicos.

De igual manera, se presenta con la política operativa de Bienes Muebles Recibidos en Dación de Pago, que estipulo que, cumplidas los trámites para su venta y esta no se pueda realizar, los bienes se reclasificarán a cuentas de Orden mientras se dispone su destinación (Chatarrización, destrucción o donación) de acuerdo al Decreto 2091 de 2017.

Por lo anteriormente expuesto, solicito de su amable colaboración y sus lineamientos para el uso de la cuenta 3109, toda vez, que en la dinámica de esta cuenta no se especifican estos casos particulares, es importante resaltar que nuestro objetivo es conocer si la entidad puede afectar dicha cuenta para retirar del balance el valor de la cuenta por cobrar y/o de los inventarios de los bienes recibidos en dación de pago o nos indiquen cual es la cuenta contable que se debe afectar.

Además, el 17 de junio de 2019 se habló telefónicamente con el doctor Santiago Sánchez Peña Jefe de Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora de la DIAN, quien nos informó que el valor de las cuentas de difícil recaudo se encuentra dentro del valor de las cuentas 1305- IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, respectivamente. El 21 de junio de 2019 se habló telefónicamente con la doctora Isabel Castiblanco de la DIAN quien nos informó que el valor de los bienes muebles recibidos en dación de pago que se van a retirar de los estados financieros se encuentran en algunas subcuentas de la cuenta 1510- MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

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

## **CONSIDERACIONES**

El numeral 6.1.1. Activos del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para entidades de Gobierno, establece:

### “6.1.1. Activos

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

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

Además, el numeral 6.2.1 Reconocimiento de activos del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

#### 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.

De otra parte, los numerales 2.1 Reconocimiento y 2.5 Baja en cuentas de la norma de CUENTAS POR COBRAR contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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.

### 2.5. 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.

8. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la entidad medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés que haga equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

9. Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta”. (...).

Por otra parte, el numeral 4.3 Corrección de errores de períodos anteriores de la norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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. (...).

La descripción y la dinámica de la cuenta 1305 -IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

#### 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.

## 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.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

## 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.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las mercancías adquiridas.
- 2- El valor de los bienes recibidos en donación, cesión u otra modalidad.
- 3- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros.

## SE ACREDITA CON:

- 1- El costo de las mercancías vendidas.
- 2- El valor de las mercancías devueltas a los proveedores.
- 3- El valor de los ajustes por faltantes, baja por imperfectos, rotura, mermas y otros.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con bienes adquiridos.

La descripción y dinámica de cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

## 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.

La descripción y la dinámica de la cuenta 5804-FINANCIEROS del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

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.

La descripción y la dinámica de la cuenta 5890- GASTOS DIVERSOS del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

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.

La descripción y la dinámica de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

#### 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.

La descripción y la dinámica de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

#### 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.

La descripción y la dinámica de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA, del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución No.620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

## DESCRIPCIÓN

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

## DINÁMICA

### SE DEBITA CON:

1- El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 83 Deudoras de Control.

### SE ACREDITA CON:

1- El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 83 Deudoras de Control.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1) ¿si en lo sucesivo la entidad puede afectar la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES para retirar de los estados financieros los activos que en un determinado momento no representen un beneficio económico futuro de acuerdo al concepto No. 20172000019771 de 24 de marzo de 2017?

Los activos reconocidos inicialmente en debida forma y con el cumplimiento de los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que en un determinado momento dejan de representar beneficios económicos futuros, deben ser objeto de baja en cuentas. Para el efecto se deberá registrar Debitando las subcuentas respectivas de las cuentas 5804-FINANICEROS o 5890-GASTOS DIVERSOS, según correspondan, previa eliminación de los saldos que componen su valor en libros.

La aplicación de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES en concordancia con la norma denominada POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para los efectos de baja de activos, solamente podrá efectuarse cuando se trate de corregir errores cometidos en el reconocimiento efectuado en algún período contable anterior al período en el cual se enmienda el error.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192300016601 DEL 18-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos fiscales Gastos de administración y operación Cuentas de orden acreedoras Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para reconocer el Impuesto sobre Vehículos Automotores, y operaciones recíprocas.

Doctora  
MARÍA ESTER RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ  
Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria  
Mosquera, Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950001282-2, del día 21 de marzo de 2019, en la cual se señala:

“Debido a las inconsistencias presentadas en el reporte de operaciones recíprocas con relación al tratamiento contable del impuesto de vehículos solicitamos aclaración en lo siguiente:

De acuerdo con el artículo 107 de la Ley 633 de 2000 que establece “Del total recaudado por concepto de impuesto, sanciones e intereses, en su jurisdicción, al departamento le corresponde el ochenta por ciento (80%). El veinte por ciento (20%) corresponde a los municipios a que corresponda la dirección informada en la declaración. (...)”.

Teniendo en cuenta lo expresado en el mencionado artículo, nosotros debemos registrar el 80% de lo causado por estos conceptos con el NIT del Departamento y el 20% con el NIT del municipio beneficiario en las cuentas del gasto correspondiente a cada concepto.

Lo que quiere decir que tanto los departamentos como los municipios deberían reconocer el ingreso correspondiente de acuerdo al porcentaje que a cada uno le pertenece, sin embargo, algunos municipios nos comentan que ellos registran el ingreso como una

transferencia, no lo registran en la subcuenta 410533 con la justificación que el impuesto de vehículos es departamental y no municipal.

En el concepto Jurídico No. 157392 del 03 de octubre de 2011 en las conclusiones habla sobre los registros que debe hacer el municipio, al respecto formulamos la siguiente inquietud:

¿Los municipios deben acoger lo expresado en este concepto o existe algún otro?

¿Debemos registrar el gasto del 20% en la subcuenta 512011-Impuesto de Vehículos, aunque no exista reciprocidad con el ingreso del municipio ya que ellos no utilizan la subcuenta 410533?

Algunas gobernaciones nos han manifestado que tienen dificultad para generar la información por los sistemas que utilizan, por eso no reportan la subcuenta 410533 y además no le prestan atención porque no están obligados a reportar el 100% del valor de la cuenta ya que los ingresos los reciben de entidades pública, privadas y de personas naturales.

Nosotros les enviamos un cuadro detallado con la información de las placas y números de formulario y copia de los formularios, pero aun así no es posible que efectúen el reporte.

¿Existe la posibilidad de que la subcuenta 512011-impuesto de vehículos no se obligue a reportar el 100% de los causado en el informe de operaciones reciprocas?

AGROSAVIA, normalmente se acoge a los descuentos estipulados en los formularios, estos descuentos los registramos como menor valor del gasto ¿Es correcta la contabilización o se debe (Sic) llevar a otra cuenta? Lo preguntamos porque con la Alcaldía de Bogotá siempre tenemos diferencia porque ellos registran el ingreso por el valor total y los descuentos no los reflejan en la subcuenta 419525.”

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

## **CONSIDERACIONES**

La Ley 488 del 24 de diciembre de 1998, por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales, establece en el Capítulo VI lo relacionado con impuestos territoriales, entre los cuales está el siguiente:

## "IMPUESTO SOBRE VEHICULOS AUTOMOTORES

ARTÍCULO 138. Impuesto sobre vehículos automotores. Créase el impuesto sobre vehículos automotores el cual sustituirá a los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, cuya renta se cede, de circulación y tránsito y el unificado de vehículos del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, y se regirá por las normas de la presente ley.

El Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá podrá mantener el gravamen a los vehículos de servicio público que hubiere establecido antes de la vigencia de esta ley.

ARTÍCULO 139. Beneficiarios de las rentas del impuesto. La renta del impuesto sobre vehículos automotores, corresponderá a los municipios, distritos, departamentos y el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, en las condiciones y términos establecidos en la presente ley.

PARÁGRAFO. Para los efectos de este impuesto, el departamento de Cundinamarca no incluye el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

ARTÍCULO 140. Hecho generador. Constituye hecho generador del impuesto, la propiedad o posesión de los vehículos gravados.

(...)

ARTÍCULO 146. *Modificado por el art. 106 Ley 633 de 2000* Declaración y pago. El impuesto de vehículos automotores se declarará y pagará anualmente, ante los departamentos o el Distrito Capital según el lugar donde se encuentre matriculado el respectivo vehículo.

El impuesto será administrado por los departamentos y el Distrito Capital. Se pagará dentro de los plazos y en las instituciones financieras que para el efecto éstas señalen. En lo relativo a las declaraciones, determinación oficial, discusión y cobro, para lo cual podrán adoptar en lo pertinente los procedimientos del Estatuto Tributario Nacional.

La Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público prescribirá los formularios correspondientes, en los cuales habrá una casilla para indicar la compañía que expidió el seguro obligatorio de accidentes de tránsito y el número de la póliza. Así mismo discriminará el porcentaje correspondiente al municipio, al departamento y al Corpes respectivo. La institución financiera consignará en las respectivas cuentas el monto correspondiente a los municipios, al departamento y al Corpes.

La Dirección de Impuestos Distritales prescribirá los formularios del Impuesto de Vehículos automotores en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá. El formulario incluirá la casilla de que trata el inciso anterior".

ARTÍCULO 147. Administración y control. El recaudo, fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y devolución del impuesto sobre vehículos automotores, es de competencia del departamento o distrito en cuya jurisdicción se deba pagar el impuesto.

(...)

ARTÍCULO 150. Modificado por el art. 107 Ley 633 de 2000 Distribución del recaudo. Del total recaudado por concepto de impuesto, sanciones e intereses, en su jurisdicción, al departamento le corresponde el ochenta por ciento (80%). El veinte por ciento (20%) corresponde a los municipios a que corresponda la dirección informada en la declaración.

El Gobierno Nacional determinará el máximo número de días que podrán exigir las entidades financieras como reciprocidad por el recaudo del impuesto, entrega de las calcomanías y el procedimiento mediante el cual estas abonarán a los respectivos entes territoriales y a los Corpes el monto correspondiente.

PARÁGRAFO 1º.- Al Distrito Capital le corresponde la totalidad del impuesto recaudado en su jurisdicción.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, en el expediente 18947 del 19 de octubre de 2017 el Consejo de Estado precisa:

“En lo que concierne a la distribución del recaudo del impuesto sobre vehículos automotores, las obligaciones de los Departamentos y Municipios beneficiarios pueden sintetizarse así: a los primeros les compete la suscripción de los convenios en virtud de los cuales se garantice el traslado del dinero, en tanto que a los segundos les corresponde informar el número de la cuenta bancaria en la cual se recibirá la participación.

Impuesto sobre vehículos automotores: obligaciones de los entes beneficiarios.

2.1.- El impuesto sobre vehículos automotores fue creado por la Ley 488 de 1998 y sustituyó los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, circulación y tránsito y el unificado de vehículos del Distrito Capital. Este tributo grava la propiedad de “los vehículos automotores nuevos, usados y los que se internen temporalmente al territorio nacional”, excepto aquellos expresamente indicados en el artículo 141 ib., como bicicletas, tractores para trabajo agrícola, etc.

La administración del tributo corresponde al Distrito Capital y a los Departamentos en cuya jurisdicción se encuentre matriculado el vehículo. Estos últimos reciben el 80% de los recursos recaudados y el 20% restante está dirigido a los Municipios a los cuales pertenezca la dirección que figure en la declaración

Para la recepción de las declaraciones y pagos del impuesto, y la posterior distribución de los recursos, los Departamentos deben suscribir convenios con entidades financieras, que se encarguen de realizar los abonos a los municipios beneficiarios. Así se desprende con

claridad de los artículos 3º y 6º del Decreto 2654 de 1998, reglamentario de la Ley 488, que en lo pertinente señalan:

Artículo 3º.- Suscripción de Convenios. Para efectos de la declaración y pago del impuesto de que trata el presente decreto, los departamentos suscribirán convenios con entidades financieras, con cobertura nacional, vigiladas por la Superintendencia Bancaria, e informarán a los sujetos responsables acerca de la suscripción de los mismos. En los términos previstos en el Estatuto Tributario.

(...)

Artículo 6º.- Distribución del Recaudo. Las rentas recaudadas por concepto del impuesto sobre Vehículos Automotores, incluidos los intereses y sanciones, serán distribuidas directamente por la institución financiera con la cual el departamento haya celebrado el convenio de recaudo, según los valores determinados por el declarante en el formulario de la declaración del impuesto, dentro de los veinte (20) días siguientes a la fecha de recaudo, conforme se señale en dicho convenio.

Parágrafo 1º.- Las instituciones financieras deberán remitir a los departamentos y municipios beneficiarios de los recursos, la respectiva copia de las declaraciones presentadas sobre las cuales se realizó la liquidación del monto de la transferencia, dentro del mes siguiente a su presentación.

(...)

2.2.- Dichos convenios, valga decir, no varían la condición de administrador del gravamen que tienen los Departamentos, pues la relación jurídica que se genera en torno a la obligación tributaria, comprende únicamente a los sujetos expresamente determinados por la ley, y en este caso, las entidades financieras tienen un rol operacional.

Así, su labor es de manejo operativo, y sus obligaciones se definen de conformidad con lo establecido en el negocio jurídico suscrito con el ente territorial, es decir, que son de naturaleza contractual. Eso sí, con las precisiones hechas por la Ley 488 y el Decreto 2654, sobre la obligación de distribución y de remisión de los soportes que sustenten las transferencias de los dineros.

2.3.- Por su parte, los municipios beneficiarios deben suministrar a las instituciones financieras, la información necesaria a fin de que se le transfieran los recursos provenientes del impuesto, en el porcentaje asignado por la Ley (20%). Esto, en los términos del parágrafo 2 del artículo 6º.



(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en Sentencia 172 de 2001, la Corte Constitucional prescribe:

““La atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal. Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo”[1]

(...)

La naturaleza del impuesto sobre vehículos automotores, su recaudo y administración, y la autonomía municipal.

(...)

“La Ley 488 de 1998 creó un nuevo impuesto sobre vehículos automotores que sustituye a los impuestos de timbre nacional, de circulación y tránsito y el unificado de vehículos del Distrito Capital de Santa Fé de Bogotá. El artículo 139 de la mencionada ley, señala como beneficiarios de las rentas del impuesto a "los municipios, distritos, departamentos y el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, en las condiciones y términos establecidos en la presente ley". Los siguientes artículos de la ley 448 regulan en su integridad el régimen del tributo: el hecho generador del impuesto (artículo 140) vehículos gravados (artículo 141), sujeto pasivo (artículo 142), base gravable (artículo 143), causación (artículo 144), tarifas (artículo 145), declaración y pago del impuesto (artículo 146), administración y control (artículo 147), traspaso de propiedad y traslado del registro (artículo 148), obligación de portar calcomanía (artículo 149) y, finalmente, distribución del recaudo (artículo 150). Se trata, en suma, de un nuevo impuesto cuyo régimen es definido integralmente por los artículos citados de la ley 448 de 1998.

(...)

La aplicación del criterio orgánico al caso que se estudia conduce a afirmar que el impuesto de vehículo automotor es un impuesto de carácter nacional. Ciertamente, dicho tributo se encuentra establecido por la Ley 488 de 1998, sin que para su perfeccionamiento se

requiera decisión alguna del concejo municipal o de la asamblea departamental. En consecuencia, el impuesto nacional de vehículos constituye una renta nacional cedida a las entidades territoriales en proporción a lo recaudado en la respectiva jurisdicción” (Fundamento 6, subrayas no originales).

7- Conforme a lo anterior, es claro que el impuesto sobre vehículos automotores es de carácter nacional, como ya lo determinó esta Corporación en la citada sentencia. En tales condiciones, y como bien lo destacan el Ministerio Público y uno de los intervinientes, el cargo del actor sobre violación a la autonomía territorial pierde todo sustento pues es claro que el Congreso puede establecer las condiciones de recaudo y administración de un tributo nacional, y puede entonces conferir esas tareas a los departamentos y distritos sin que tal decisión afecte la autonomía municipal. Es más, en el fondo, la presente regulación del impuesto sobre los vehículos automotores fortalece uno de los componentes de esta autonomía, que comprende el derecho de los municipios a participar en las rentas nacionales (CP art. 287), puesto que la Ley 488 de 1998 establece una forma de participación de los municipios en ese impuesto nacional ya que el artículo 150 de esa ley precisa que el 20% del recaudo corresponde y debe ser transferido a los municipios “a que corresponda la dirección informada en la declaración”.

(...)

8- Una vez precisada la naturaleza del impuesto sobre vehículos automotores, los otros cargos del actor y del interviniente pierden también todo sustento. Así, la regulación acusada no desconoce los principios de subsidiariedad o concurrencia, pues la atribución del recaudo, la fiscalización, la liquidación oficial, la discusión, el cobro y la devolución de este tributo armoniza plenamente con las funciones propias de los departamentos. En efecto, como se ha visto, este tributo es de carácter nacional, y un porcentaje del mismo corresponde a los municipios, por lo cual es razonable que su recaudo y administración corresponda a los departamentos, que cumplen funciones de intermediación entre la Nación y los Municipios (CP art. 298). Esta Corte considera entonces que la norma acusada, lejos de llevar a que el departamento suplante o arrebate funciones propias de los municipios, lo que hace es establecer un mecanismo para permitir la participación de los municipios en las rentas nacionales generadas en proporción a lo recaudado en las respectivas jurisdicciones.

(...)

10- En tal contexto, es posible que algunos analistas puedan considerar que era más convenientes y eficiente conferir el recaudo y manejo del presente impuesto a los municipios, o distribuir esas tareas entre departamentos y municipios, según el porcentaje

que correspondería a cada uno de ellos en el reparto del tributo. Es incluso posible que un análisis económico detallado pueda llevar a concluir que esos analistas tienen razón y que la atribución de esas tareas a los departamentos no es la mejor opción posible. Sin embargo, incluso si ello estuviera probado por el actor o por alguno de los intervinientes -que no lo está en el presente expediente-, no por ello habría que concluir que la disposición acusada desconoce el principio de eficiencia, ya que no se puede decir que la decisión legislativa de conferir esas tareas a los departamentos sea manifiestamente irrazonable. Así, de un lado, como bien lo señalan el Procurador y uno de los intervinientes, en la medida en que la mayor parte de los recursos recaudados es destinada finalmente al departamento, es razonable que éste lleve a cabo el cobro y la administración del tributo. Y, de otro lado, unificar esas tareas en esa entidad territorial en vez de repartirlas entre el departamento y el municipio es también un mecanismo que facilita, tanto a la administración como al contribuyente, el cobro y control del impuesto, ya que, como lo destaca uno de los intervinientes, no parece lo más adecuado que un contribuyente de un único impuesto sea al mismo tiempo, y por el mismo hecho, sujeto pasivo tanto del departamento como del municipio, o deba declarar el mismo impuesto en forma fraccionada ante dos o más entidades territoriales, pudiendo simplificarse el sistema.

Ahora bien, 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 entre otras, la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

De otra parte, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, 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.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 484 de 2017, prescriben:

#### “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.

##### 3.2. Clasificación

2. Las cuentas por pagar se clasificarán en la categoría de costo.

##### 3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción.

(...)

#### CAPÍTULO IV. INGRESOS

##### 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.

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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece la descripción de las siguientes cuentas contables:

## “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.

### 2407- RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

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

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.

### 4105- IMPUESTOS

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes.”  
(Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIÓN

Es preciso señalar que:

Según las disposiciones establecidas en la Ley 488 de 1998 y su Decreto reglamentario 2654 de 1998, el Impuesto de Vehículos Automotores es una renta nacional cedida a las entidades territoriales (municipios, departamentos y el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá), que se declarará y pagará anualmente, ante los departamentos o el Distrito Capital según el lugar donde se encuentre matriculado el respectivo vehículo.

En ese sentido, los municipios tienen el derecho de participar en esa renta nacional, toda vez que la Ley antes mencionada en su artículo 150 precisa que, el 20% del valor del recaudo corresponde y debe ser transferido a estos entes territoriales.

Dichas disposiciones también establecen que, el recaudo, fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y devolución del impuesto, es competencia del departamento o el Distrito Capital. Estas funciones asignadas a los Departamentos y el Distrito Capital, configuran un mecanismo que facilita a la administración y al contribuyente, el cobro y control del impuesto, ya que, no sería adecuado que un contribuyente sea, en su calidad de sujeto pasivo, objeto de las acciones coactivas tanto del departamento como del municipio, o deba declarar el mismo impuesto en forma fraccionada ante dos o más entidades territoriales, sin que ello signifique que no deba efectuarse el reconocimiento contable de la obligación en cabeza de cada uno de los titulares del impuesto.

Bajo este contexto, y con fundamento en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el procedimiento contable a cargo de cada una de las entidades partícipes en la operación, es el siguiente:

### **1. En los sujetos pasivos de la obligación tributaria**

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Vehículos Automotores, deberán registrar el 80% del gasto y de la obligación con el Departamento y un 20 % con el Municipio, mediante un débito en la subcuenta 512011-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y mediante un crédito en la subcuenta 244016-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Con el pago del impuesto, AGROSAVÍA deberá cancelar el 80% del pasivo registrado con el Departamento, y el 20% de la obligación reconocida con el Municipio, debitando la subcuenta 244016-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### **2. En los Departamentos o el Distrito Capital**

#### **2.1 Reconocimiento contable del Impuesto sobre Vehículos Automotores**

Le corresponde al Departamento reconocer el ingreso tributario por el 80% del valor liquidado en las declaraciones tributarias. En ese sentido, con las declaraciones tributarias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos que liquiden dicha obligación a cargo del contribuyente una vez queden en firme, el Departamento o el Distrito Capital, reconocerán contablemente la parte del impuesto que les corresponde, mediante un débito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y un crédito en la

subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 4105-IMPUESTOS. Igual registro efectuará el Distrito Capital, por el 100% del impuesto.

## 2.2 Reconocimiento contable del 20% del valor del impuesto recaudado, que va con destino al Municipio

El Departamento registrará en cuentas de orden, el valor del porcentaje que le corresponde al Municipio, para esto debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

Por su parte, el Distrito Capital no deberá efectuar registro alguno, toda vez que, a este le corresponde la totalidad del impuesto recaudado en su jurisdicción.

## 2.3 Recaudo de los recursos

Con el recaudo de los recursos, el Departamento deberá reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor total de los recursos recaudados, un crédito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS por el importe que le corresponde, y a su vez, un crédito en la subcuenta 240703-Impuestos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por la proporción que le corresponde al Municipio.

Alternamente, el Departamento deberá proceder disminuir los valores a favor del Municipio de las cuentas de orden, para lo cual 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 el contra, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por su parte, el Distrito Capital deberá reconocer un débito en la subcuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y a su vez, registrar un crédito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

## 2.4 Giro de los recursos al Municipio

En el momento en que el Departamento gire al Municipio el 20% que le asignó la Ley, le corresponde registrar un débito en la subcuenta 240703-Impuestos, de la cuenta 2407-



RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### 3. En los Municipios

#### 3.1 Reconocimiento del derecho al 20% del Impuesto sobre Vehículos Automotores

Con base en la información suministrada por el Departamento, el Municipio registrará el derecho al 20% del valor del impuesto, debitando la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y acreditando la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

#### 3.2 Recaudo en cabeza del Departamento

Una vez el Departamento informe sobre el recaudo del impuesto, el Municipio deberá proceder a reclasificar el derecho inicialmente reconocido, mediante un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y mediante un crédito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

#### 3.3 Giro por parte del Departamento

Con el giro de los recursos por parte del Departamento, el Municipio reconocerá un débito en la subcuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

### 4. Operaciones recíprocas

Es importante implementar procedimientos contables alternos que permitan garantizar el adecuado flujo de información entre las entidades involucradas, a fin de efectuar los registros contables correspondientes. Así las cosas, la reciprocidad se detalla a continuación:

#### 4.1 Por el reconocimiento del Impuesto de Vehículos Automotores

Los sujetos pasivos de la obligación reportarán como operación recíproca los gastos y el pasivo por impuestos reconocidos en cabeza de cada uno de los titulares del impuesto y en las proporciones establecidas por la Ley.

#### 4.2 Por el recaudo de los recursos en cabeza del Departamento

Teniendo en cuenta que el Departamento con el recaudo del impuesto reconoce como obligación el 20% del valor del impuesto sobre vehículos automotores a favor del Municipio, se configura una operación recíproca objeto de reporte, para esto, el Municipio reportará el saldo de la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y el Departamento el saldo de la subcuenta 240703-Impuestos, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

De conformidad con las precisiones señaladas, se da respuesta al caso particular bajo los siguientes términos:

Pregunta 1. ¿Los municipios deben acoger lo expresado en el concepto 20119-157392 del 03 de octubre de 2011?

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 20119-157392 del 03 de octubre de 2011 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.

Pregunta 2. ¿Se debe registrar el gasto del 20% en la subcuenta 512011-Impuesto de Vehículos, aunque no exista reciprocidad con el ingreso del municipio ya que ellos no utilizan la subcuenta 410533? Y pregunta 3. ¿Existe la posibilidad de que la subcuenta 512011-impuesto de vehículos, no se obligue a reportar el 100% en el informe de operaciones recíprocas?

AGROSAVIA deberá registrar el gasto y la obligación con el Departamento y el Municipio en la proporción que le corresponde a cada uno, según lo establecido en la Ley.

De otra parte, el Departamento y el Municipio deberán reconocer el derecho según el porcentaje asignado por la Ley, mediante un débito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y un crédito en la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores, de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Pregunta 4. AGROSAVIA normalmente se acoge a los descuentos estipulados en los formularios, y los registra como menor valor del gasto ¿Es correcta la contabilización o se debe llevar a otra cuenta?

AGROSAVIA registrará un gasto por el valor desembolsado, siempre que no existan condiciones de otra índole que ocasionen la pérdida del descuento, caso en el cual el gasto, se reconocerán por el valor de la transacción, esto es, neto de descuento.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000027631 DEL 02-07-2019

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros activos Otros pasivos Ingresos no tributarios Ingresos por transferencias Patrimonio Cuentas de orden acreedoras de Control Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Instrucciones impartidas al SENA para el registro de las operaciones del Fondo Emprender a través de Posición de Catalogo Institucional PCI, del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Conceptos emitidos para el SENA sobre el registro contable de las operaciones relacionadas con el Fondo Emprender. Reconocimiento contable de los recursos del Fondo Emprender entregados a Fonade para su administración. Reconocimiento contable de los contratos de adhesión suscritos con otras entidades Reconocimiento de donaciones Reconocimiento de excedentes financieros

Doctora  
CAROLINA SANCHEZ BRAVO  
Directora de Vigilancia Fiscal  
Contraloría General de la República  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°2019550001832-2 del 9 de mayo de 2019, referente a la contabilidad del Fondo Emprender FE adscrito al Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA, sobre lo cual solicita resolver las siguientes inquietudes:

(...)

#### “CONSULTA

Teniendo en cuenta que la Contaduría General de la Nación asignó un código de PCI (Posición de Catalogo Institucional), para que se registrarán a través de este todas las transacciones que se originan en el Fondo Emprender, se requiere informar a la Contraloría General de la República sobre las instrucciones que se han impartido al SENA, o las consultas que este Ente ha realizado a la CGN con relación al registro contable de las operaciones relacionadas con dicho Fondo.

¿Siendo el Fondo Emprender, una cuenta independiente y especial adscrita al Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA; el cual es administrado por esta entidad, con diferentes tipos de recursos públicos, privados y mixtos; debe llevar contabilidad independiente como un centro de costo adscrito al SENA, la cual se pueda consolidar con los Estados Contables de esta entidad?

Los estados financieros del SENA no reflejan el saldo de las transacciones y movimientos que se han originado desde la creación del Fondo a la fecha; ¿debería hacerlo?.

Como los estados financieros del Fondo no se presentan separados del SENA, sino que se muestran dentro de un código de PCI, por lo que las transacciones entre el SENA y el Fondo Emprender no se reflejan en Cuentas Recíprocas. ¿Debería manejarse como operación recíproca?

No se evidencia una cuenta designada por la CGN donde se autorice registrar el valor de los recursos que destinan quienes se adhieren al Fondo, cuyo proceso se realiza mediante un contrato de adhesión. Tampoco se evidencia si han existido donaciones, lo cual está contemplado en la ley. ¿Cuál sería el registro contable que debe hacer el SENA frente a los recursos que recibe el Fondo por adherentes y por donaciones?

No se evidencia una cuenta designada por la CGN donde se deban registrar los recursos denominados “monetización”, tampoco se evidencia concepto que determine si este recurso es un parafiscal o una multa. ¿Qué cuenta contable de ingreso debe utilizar el SENA para registrar los recursos del Fondo denominados “monetización”?

¿Cuál es el procedimiento para el registro contable de los excedentes financieros originados de los recursos tanto de los adherentes como del SENA?

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

## CONSIDERACIONES

- 1) Instrucciones con relación al registro contable de las operaciones relacionadas con el Fondo Emprender a través de códigos de PCI (Posición de Catalogo Institucional) y conceptos emitidos al SENA:

Respecto de las instrucciones para el registro contable de las operaciones a través de código PCI, la Subcontaduría de Centralización de la Información emitió el memorando identificado con el N° 20194700008733 el cual se anexa al presente pronunciamiento.

Con relación a los conceptos emitidos para el SENA para el reconocimiento de las operaciones del Fondo Emprender, solo se han emitido a solicitud del SENA los siguientes conceptos, con fundamento en el Régimen de contabilidad Pública Precedente, los cuales estuvieron vigentes hasta el 31 de diciembre de 2017.

- No. 20122000011701 del 30-04-12 Sobre el reconocimiento de los recursos de adhesión recibidos de entidades territoriales para cofinanciar proyectos de Emprendedores-Beneficiarios.
- N°: 20122000020211, del 10 07 de 2012 el cual complementa lo expresado en el concepto 20122000011701 del 30-04-12

2 y 3) Siendo el Fondo Emprender, una cuenta independiente y especial adscrita al Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA; el cual es administrado por esta entidad, con diferentes tipos de recursos públicos, privados y mixtos; debe llevar contabilidad independiente como un centro de costo adscrito al SENA, la cual se pueda consolidar con los Estados Contables de esta entidad.?

Los estados financieros del SENA no reflejan el saldo de las transacciones y movimientos que se han originado desde la creación del Fondo a la fecha; ¿debería hacerlo?”

El artículo 40 de la Ley 789 de 2002, dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 40. FONDO EMPRENDER. Créase el Fondo Emprender, FE, como una cuenta independiente y especial adscrita al Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, el cual será administrado por esta entidad y cuyo objeto exclusivo será financiar iniciativas empresariales que provengan y sean desarrolladas por aprendices o asociaciones entre aprendices, practicantes universitarios o profesionales que su formación se esté desarrollando o se haya desarrollado en instituciones que para los efectos legales, sean

reconocidas por el Estado de conformidad con las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994 y demás que las complementen, modifiquen o adicionen.”

En cuanto a su definición conceptual, en la Sentencia C-650 de 2003, MP. Manuel José Cepeda, la Corte explicó que los fondos especiales “son un sistema de manejo de cuentas, de acuerdo a los cuales una norma destina bienes y recursos para el cumplimiento de los objetivos contemplados en el acto de creación y cuya administración se hace en los términos en éste señalados”, cuyos recursos están comprendidos en el presupuesto de rentas nacionales.

En aquella oportunidad la Corte también explicó que un fondo con personería jurídica no es equiparable a un fondo especial que constituye una cuenta (sin personería jurídica). De esta manera, el primero se asimila a una entidad de naturaleza pública que hace parte de la administración pública y por tanto modifica su estructura, mientras el segundo se refiere al sistema de manejo de recursos y por lo tanto no tiene personería jurídica. No obstante, un fondo-entidad puede tener dentro de sus funciones la administración de un fondo-cuenta. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, que modifica 5º de la Resolución 354 de 2007, establece:

ARTICULO 2º. Modificar el artículo 59 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; (Subrayado fuera de texto) (...)

Así mismo, 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, la cual es transversal a los marcos normativos, y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 385 de 2018, determina:

### “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. “



4. Como los estados financieros del Fondo no se presentan separados del SENA, sino que se muestran dentro de un código de PCI, por lo que las transacciones entre el SENA y el Fondo Emprender no se reflejan en Cuentas Recíprocas. ¿Debería manejarse como operación recíproca?

El Numeral 3 del instructivo N° 001 de 2018 sobre las instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2018-2019, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable, define las operaciones recíprocas, así:

“2.3. Reporte de operaciones recíprocas en la categoría de Información Contable Pública Convergencia: Corresponden a las operaciones que relacionan a dos o más entidades públicas por transacciones registradas entre sí, en subcuentas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, y constituyen un insumo del proceso de consolidación.”  
(Subrayado fuera de texto)

5. No se evidencia una cuenta designada por la CGN donde se autorice registrar el valor de los recursos que destinan quienes se adhieren al Fondo, cuyo proceso se realiza mediante un contrato de adhesión. Tampoco se evidencia si han existido donaciones, lo cual está contemplado en la ley. ¿Cuál sería el registro contable que debe hacer el SENA frente a los recursos que recibe el Fondo por adherentes y por donaciones?

#### 5.1 Consideraciones sobre el origen de los recursos del Fondo Emprender

El Decreto 934 de 2003, reglamenta el funcionamiento del Fondo Emprender-FE, en sus artículos indico lo siguiente:

- Objeto:

“(…)

Artículo 2°. Objeto del Fondo Emprender FE.

El Fondo Emprender FE tendrá como objeto exclusivo financiar iniciativas empresariales que provengan y sean desarrolladas por aprendices o asociaciones entre aprendices, practicantes universitarios o profesionales, cuya formación se esté desarrollando o se haya desarrollado en las instituciones reconocidas por el estado, de conformidad con las leyes 30 de 1992 y 115 de 1994 y demás que las complementen, modifiquen o adicione. (...)

- Constitución de recursos:

(…) Artículo 9°. Recursos del Fondo Emprender-FE-.

Los recursos del Fondo Emprender-FE-estarán constituidos por:

1. El ochenta por ciento (80%) de la monetización total o parcial de la cuota de aprendizaje, establecida en el artículo 34 de la Ley 789 de 2002.
2. Los aportes del Presupuesto Nacional.
3. Los recursos financieros obtenidos de organismos de cooperación nacional e internacional para tal fin.
4. Los recursos financieros que se obtengan de la banca multilateral
5. Los recursos financieros de organismos internacionales que se obtengan con destino al Fondo.
6. Los recursos financieros de los fondos de pensiones y cesantías.
- 7. Los recursos de fondos de inversión públicos y privados que se obtengan para el Fondo.**
8. Las donaciones que reciba.
9. Los rendimientos financieros generados por los recursos del Fondo.

Por otra parte, el Acuerdo 0006 de 2017 del Consejo Directivo del SENA, dispuso lo siguiente:

(...)

ARTÍCULO 3°. RECURSOS. (...)

PARÁGRAFO. Los entes gubernamentales del territorio nacional podrán aportar recursos de su presupuesto para que sean parte del Fondo Emprender, con el propósito de financiar planes de negocio que sean viables y propicien el desarrollo socioeconómico de su región, de acuerdo con los lineamientos que para tal fin establezca el Director General del Sena. (...)  
(Subrayado fuera de texto)

## 5.2 ACTOS JURÍDICOS SUSCRITOS POR EL SENA-FONDO EMPRENDER Y OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

Con el objetivo de resolver las inquietudes presentadas por la Contraloría, a solicitud de la CGN el SENA suministró los siguientes documentos:

- f) Contrato Interadministrativo N° 218002 suscrito entre SERVICIO NACIONAL DE APRENDIZAJE- SENA- FONDO EMPRENDER, y el FONDO FINANCIERO DE PROYECTOS DE DESARROLLO FONADE, en cual señala lo siguiente:

**“CLÁUSULA PRIMERA OBJETO.** Realizar las acciones técnicas, jurídicas y financieras necesarias, para la gestión, administración y gestión de recuperación de los recursos destinados al programa Fondo Emprender; comprometidos en el presente contrato.

**CLAUSULA SEGUNDA-ALCANCE DEL OBJETO A CONTRATAR:** 1. Gestión y manejo financiero de los recursos entregados a luz del contrato. 2. Gestión y manejo financiero de los recursos entregados a luz de los contratos de adhesión que se suscriban en el marco del contrato. 3. Gestión de procesos administrativos y técnicos para el desarrollo y soporte del Fondo Emprender. 4. Gestión de acciones asociadas a la acreditación y evaluación de los proyectos presentados en plataforma... 5. Gestión de los procesos de contratación de los proyectos financiados por el Fondo Emprender de conformidad con las condiciones establecidas en los términos de referencia. 6. Gestión integral del seguimiento y aprobación de pagos a los proyectos financiados por el Fondo Emprender. 7. Adelantar la gestión necesaria tendiente a iniciar las acciones a que haya lugar para la recuperación de los recursos de los proyectos a los cuales la interventoría recomienda la no condonación de los recursos desembolsados por el Fondo Emprender. 8. Gestionar los trámites descritos en la Resolución 2509 de 2009 o de las normas que la modifiquen por parte del Fondo Emprender. 9. Realizar a contratación derivada para la gestión y desarrollo del Fondo Emprender y sus actividades conexas. (...)

**CLAUSULA CUARTA-VALOR Y FORMA DE PAGO:** El SENA pagará al CONTRATISTA por la ejecución y cumplimiento de las obligaciones pactadas en el contrato para la gestión del proyecto un valor de hasta OCHO MIL NOVECIENTOS UN MILLONES OCHOCIENTOS SETENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y DOS PESOS MONEDA LEGAL (\$8.901.879.992). PARÁGRAFO PRIMERO: (...) PARÁGRAFO TERCERO: Valores que serán deducidos por el CONTRATISTA de los recursos girados para la gestión del proyecto previa verificación y autorización del SENA.

**CLÁUSULA QUINTA-RECURSOS DEL CÓNTRATO PARA LA GESTION DEL PROYECTO:** El Fondo Emprender a través del SENA, tiene proyectada la ejecución de recursos para el año 2018, hasta por un valor de CIENTO TREINTA MIL NOVECIENTOS DIEZ MILLONES DE PESOS. (\$130.91 0.000.000) discriminados así, de este valor corresponde hasta OCHO MIL NOVECIENTOS UN MILLONES OCHOCIENTOS SETENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y DOS PESOS MONEDA LEGAL (\$8.901.879.992) por concepto de la cuota de administración y CIENTO VEINTIDÓS MIL OCHO MILLONES CIENTO VEINTE MIL OCHO PESOS. (\$122.008.120.008) ... Para estos fines el SENA, transferirá los valores a una cuenta bancaria rentable, independiente y especial que mediante oficio, informe el CONTRATISTA para la realización de esta operación Terminado el Contrato, por cualquier causa, las partes procederán a su liquidación y, en caso de que existan recursos que no se hayan agotado en el desarrollo del objeto del Contrato el CONTRATISTA deberá restituirlos al SENA, ... PARAGRAFO TERCERO: De igual manera los rendimientos financieros generados por los recursos para la gestión del contrato serán girados al SENA (...)

**CLÁUSULA NOVENA-OBLIGACIONES DEL SENA:** 1) Entregar al CONTRATISTA las sumas correspondientes y los recursos en la oportunidad y forma establecida y según las necesidades y determinaciones del Fondo Emprender recursos, que están destinados a ejecutar el objeto del Contrato y cubrir el valor a cancelar al CONTRATISTA, por el desarrollo de las actividades dentro del Contrato. (...)

**CLÁUSULA DECIMA-OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA:** En virtud del contrato EL CONTRATISTA se obliga a: 1). Ejecutar los trámites presupuestales y financieros necesarios para la inclusión de los recursos y entrega de los mismos conforme las instrucciones de la Dirección de Empleo y Trabajo del SENA. 2). Realizar la gestión financiera de los recursos para la ejecución del objeto contractual... 5) Adelantar y coordinar los trámites convenidos ante las instancias, que sean necesarias para el desarrollo del contrato; 9) Cumplir las programaciones de convocatorias o procesos, que el Sena determine como direccionamiento del Fondo Emprender, así como lo determinado en los manuales y normas reglamentarias del Fondo Emprender, aplicables al cumplimiento del objeto y obligaciones contractuales; ... 19) Presentar al Coordinador del Grupo de Emprendimiento, Empresarismo y Fondo Emprender, informes de gestión sobre el avance de ejecución del Contrato, cada dos (2) meses. El informe de gestión incluye aspectos precontractuales, contractuales, post-contractuales, financieros y de ejecución presupuestal, los cuales serán elaborados y presentados en el formato diseñado por el CONTRATISTA, que se declara conocido y aceptado por el SENA dentro de los quince (15) días hábiles siguientes al bimestre a reportar, excepto el informe de gestión final que será entregado a los sesenta (60) días hábiles a partir del vencimiento del contrato... 32. Realizar las acciones necesarias para la ejecución de los recursos de acuerdos y convenios nacionales e internacionales obtenidos de posibles aportantes al Fondo Emprender, así como los recursos incorporados en contratos de adhesión suscritos en el marco del acuerdo 0006 de 2017,0 la norma que se encuentre vigente para tal efecto. (Subrayado fuera de texto)

#### **g) Contrato de adhesión suscrito por el SENA, las entidades adherentes y el FONADE**

El documento “ADHESIÓN N° 01 AL CONTRATO INTERADMINISTRATIVO N°. 218002 DE 2018, SUSCRITO ENTRE EL SERVICIO NACIONAL DE APRENDIZAJE- SENA, EL FONDO FINANCIERO DE PROYECTOS DE DESARROLLO-FONADE, Y EL MUNICIPIO DE CASTILLA LA NUEVA- META, señala lo siguiente:

#### **“CONSIDERACIONES:**

1- Que para estimular el apoyo financiero del Fondo Emprender-FE a iniciativas empresariales y ampliar su cobertura promoviendo relaciones de cooperación con entidades, instituciones o personas jurídicas de carácter público o privado, nacional o

internacional, de conformidad con las normas que lo regulan, el Consejo Directivo del Servicio Nacional de aprendizaje SENA en el Acuerdo 000006 del 2007, estableció las condiciones para la suscripción de convenios de adhesión, a través de los cuales se aporten recursos financieros en dinero destinados para este propósito.

2- Que FONADE y el SENA suscribieron el día 26 de enero de 2018, el contrato interadministrativo N. 218002 cuyo objeto es: “... Realizar las acciones técnico- jurídicas, y financieras necesarias para la administración, gestión y administración de recuperación de los recursos destinados al programa del fondo emprender, comprometidos en el presente contrato.

3- Que en los numerales 1,2,5,9 y 32 de la cláusula décima del contrato interadministrativo 218002, OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA se contemplan: 1. Ejecutar los trámites presupuestales y financieros necesarios para la inclusión de los recursos y entrega de los mismos conforme las instrucciones de la Dirección de Empleo y Trabajo del Sena; 2. Realizar la Gestión financiera de los recursos para la ejecución del objeto contractual; 5. Adelantar y coordinar los trámites convenidos ante las instancias, que sean necesarias para el desarrollo del contrato; 9. Cumplir las programaciones de convocatorias o procesos, que el Sena determine como direccionamiento del Fondo Emprender, así como lo determinado en los manuales y normas reglamentarias del Fondo Emprender, aplicables al cumplimiento del objeto y obligaciones contractuales; y, 32. Realizar las acciones necesarias para la ejecución de los recursos de acuerdos y convenios nacionales e internacionales obtenidos de posibles aportantes al Fondo Emprender, así como los recursos incorporados en contratos de adhesión suscritos en el marco del acuerdo 0006 de 2017,0 la norma que se encuentre vigente para tal efecto.

4- Que el Acuerdo 0006 del 2017 determina en su artículo 23 que: Aportes. Las entidades, instituciones y personas jurídicas de carácter público o privado, nacional o Internacional, podrán hacer aportes financieros en dinero al Fondo Emprender, con el fin de apoyar la ejecución de proyectos para soporte del emprendimiento, así como la asesoría, acompañamiento, puesta en marcha y financiación de los proyectos o Iniciativas empresariales, con sujeción a su reglamento interno y mediante la suscripción de un convenio de adhesión al contrato de operación del Fondo Emprender, suscrito por el Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA.

Que mediante comunicación calendada el 30 de julio de 2018, el Alcalde Municipal manifiesta la intención de adherirse al contrato interadministrativo 218002, con el propósito de fortalecer del desarrollo social y el fomento de una cultura de emprendimiento empresarial.

(...)

PRIMERA.-OBJETO: El presente documento tiene por objeto la adhesión del MUNICIPIO, al contrato interadministrativo No. 218002 de 2018, suscrito entre FONADE y el SENA, particularmente para Financiar proyectos e iniciativas empresariales presentadas en convocatoria cerrada llevada a cabo por el FONDO EMPRENDER-SENA en el marco del contrato interadministrativo N°218200 de 2018 suscrito entre el SENA y FONADE.

PARAGRAFO PRIMERO: La financiación de los proyectos se hará con base en las metodologías desarrolladas por el SENA para aplicar a los recursos del FONDO EMPRENDER conforme con el Acuerdo 0006 de 2017.

PARAGRAFO SEGUNDO Las especificaciones técnicas de la(s) convocatoria(s) y la operación derivadas de estas, se desarrollarán de conformidad con la normatividad del Fondo Emprender y especialmente a lo regulado por el Acuerdo 0006 de 2017.

SEGUNDA. VALOR ADHESIÓN: EL MUNICIPIO, se adhiere el contrato interadministrativo N° 218002 de 2018 y para tal efecto adiciona al mismo la suma de TRECIENTOS NOVENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS ML PESOS MONEDA LEGAL (\$398.400.000.00), ... El SENA, destinará de los recursos del Fondo Emprender una contrapartida de QUINIENTOS MILLONES DE PESOS MONEDA LEGAL (\$500.000.000), de los recursos transferidos a FONADE en virtud del contrato Interadministrativo N 218002 de 2018.

TERCERA. FORMA ENTREGA DE RECURSOS APORTADOS: El valor absoluto de los recursos que aporta EL MUNICIPIO serán transferidos a la tesorería de FONADE dentro de los diez (10) días hábiles siguientes el perfeccionamiento de la presente adhesión PARÁGRAFO: EL MUNICIPIO deberá cancelar los costos que genere la transferencia de los recursos que trata esta cláusula.

CUARTA.-RENDIMIENTOS FINANCIEROS: Los rendimientos financieros generados por los recursos aportados por EL MUNICIPIO en la presente adhesión son del MUNICIPIO; (...)

SEXTA.- OBLIGACIONES DE LAS PARTES: A) OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: ... 1) Girar a FONADE el valor absoluto de adhesión, ... 2) Informar a FONADE dentro de los treinta (30) días siguientes a la publicación del informe de asignación de recursos por parte del Consejo Directivo del SENA, publicado en el portal web del Fondo Emprender, sobre la destinación que dará a los recursos que hubieren aportado y que no fueron asignados, con el fin de que FONADE realice los trámites administrativos a que haya lugar. 3) Suministrar de manera oportuna y completa la información que solicite FONADE. (...)

B) OBLIGACIONES DE FONADE: 1) Informar al MUNICIPIO, la aprobación y asignación de los recursos por parte del Consejo Directivo del SENA. 2) Adelantar los trámites administrativos necesarios para ejecutar los recursos aportados por EL MUNICIPIO y que no hubieren sido asignados o efectuar la respectiva devolución según el caso, previa solicitud del MUNICIPIO y aval de la supervisión. 3) Desembolsar al MUNICIPIO, el valor correspondiente de los rendimientos financieros generados por concepto del valor de la adhesión de los recursos que hubieren aportado, de conformidad con lo establecido en cláusula cuarta de la presente adhesión, una vez se liquide la presente adhesión. 4) Efectuar la devolución de los recursos al MUNICIPIO que no fueron asignados por parte del Consejo Directivo Nacional del SENA, previa solicitud del MUNICIPIO y aval de la supervisión. 5) Efectuar La devolución de los recursos al MUNICIPIO que no fueron ejecutados, correspondiente a los contratos de cooperación empresarial por concepto del valor aportado por del MUNICIPIO, contra acta de liquidación de los contratos de cooperación empresarial y de la presente adhesión. 6) Formular por escrito las observaciones y sugerencias que estime conveniente en desarrollo del objeto de la presente adhesión. 7) Elaborar los Informes de gestión sobre el avance de la adhesión para su remisión al SENA.

C) OBLIGACIONES DEL SENA. 1) Apoyar a través del equipo de gestores en la asesoría a los proyectos de las personas que cumplan con los requisitos establecidos en el Acuerdo 006 de 2017 del Fondo Emprender. 2) Remitir a los adherentes el informe de gestión correspondiente a la adhesión que elabore FONADE

D) OBLIGACIONES DE TODAS LAS PARTES: El valor de la convocatoria será pactado y acordado con el SENA y FONADE, y su monto deberá tener en cuenta el descuento por gravamen de movimientos financieros y demás costos a que haya lugar que se aplican sobre los aportes del MUNICIPIO, dado que estos recursos deberán ser girado a la fiduciaria para tramitar los desembolsos que soliciten los emprendedores beneficiarios de la convocatoria que se realice en el marco de la presente adhesión.

PARÁGRAFO PRIMERO: Procedimiento para efectuar devolución de los recursos al MUNICIPIO: Se establece así: a) Solicitar a FONADE por escrito por parte del Representante legal del MUNICIPIO, la devolución de recursos, identificando la sustentación de la misma... b) FONADE elaborará el informe de ejecución presupuestal el cual será enviado a la Supervisión del presente contrato de adhesión, para que emita su concepto y avale el valor a devolver. c) FONADE una vez emitido el concepto definitivo por parte del Supervisor sobre la solicitud de devolución, procederá a realizar el giro correspondiente en un término no mayor a 60 días.

SÉPTIMA.-SUPERVISIÓN: La supervisión de la presente adhesión al Contrato N°218002 de 2018, será ejercida por el Coordinador del Grupo de Emprendimiento, Empresarismo y

Fondo Emprender de la Dirección General del SENA, quién deberá velar por el cumplimiento de lo establecido en el Manual de Interventoría de FONADE vigente y ejercer la supervisión de acuerdo a lo establecido en dicho manual. (Subrayado fuera de texto)

#### 6. Reconocimiento de la monetización de la cuota de aprendizaje

El artículo 34 de la Ley 789 de 2002 señala lo siguiente

“ARTÍCULO 34. MONETIZACIÓN DE LA CUOTA DE APRENDIZAJE. Los obligados a cumplir la cuota de aprendizaje de acuerdo con los artículos anteriores podrán en su defecto cancelar al SENA una cuota mensual resultante de multiplicar el 5% del número total de trabajadores, excluyendo los trabajadores independientes o transitorios, por un salario mínimo legal vigente. En caso que la monetización sea parcial esta será proporcional al número de aprendices que dejen de hacer la práctica para cumplir la cuota mínima obligatoria.”

#### 7. Consideraciones respecto del Marco normativo contable para entidades de gobierno

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución N° 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)

Así mismo el numeral 6.4 del mismo Marco conceptual, dispone:

#### 6.4. Revelación de los elementos de los estados financieros

La información financiera se revela en la estructura de los estados financieros, así como en sus notas explicativas.



20 La revelación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información financiera. Las decisiones sobre estos tres asuntos se deben tomar teniendo en cuenta las necesidades que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera de una entidad de gobierno.

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

6.4.1. Selección de la información La selección de la información tiene como objetivo determinar qué información se reporta en los estados financieros y en la notas.

La información se selecciona para exponer, en la estructura de los estados financieros, los mensajes claves acerca de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad, mientras que la información para revelar en las notas a los estados financieros se selecciona para hacer que la información expuesta sea más útil y proporcione detalles que ayudarán a los usuarios a entenderla. La información a revelar en las notas no sustituye la información a exponer en la estructura de los estados financieros.

Por lo general, se debe evitar la repetición de información en los estados financieros, sin embargo, en ocasiones, la misma información puede estar a la vez expuesta y revelada. Por ejemplo, un total expuesto en el cuerpo de los estados financieros puede repetirse en las notas, cuando estas proporcionan una desagregación del total expuesto (Subrayado fuera de texto)

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, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, contiene y describe las siguientes cuentas:

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).

#### 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.

## 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

## 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.

## 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.

Esta cuenta contiene la subcuenta 442808-Donaciones

**9390 OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL**

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente.

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

1- El valor de la operación cuando se extinga la causa que le dio origen.

**SE ACREDITA CON:**

1- El valor de la operación.” (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 N° 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.”

**CONCLUSIONES**

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, a continuación, se suministra la información solicitada en el punto 1 de la consulta y se resuelven los interrogantes planteados:

- Instrucciones y conceptos Emitidos al SENA con relación al registro contable de las operaciones relacionadas con el Fondo Emprender, a través de PCI:

Sobre las instrucciones emitidas por la CGN para los registros a través de código PCI, se anexa la respuesta emitida por la Subcontaduría de Centralización de la Información, a solicitud de este Despacho.

En relación con las consultas emitidas, bajo el Marco normativo para entidades de gobierno el SENA no ha solicitado conceptos relacionados con las operaciones del Fondo Emprender, mientras que con fundamento en el Régimen de Contabilidad Pública precedente que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, a solicitud del SENA se emitieron los siguientes conceptos, de los cuales se adjunta copia:

- Concepto N° 20122000011701 del 30-04-12 Sobre el reconocimiento de los recursos de adhesión recibidos de entidades territoriales para cofinanciar proyectos de Emprendedores-Beneficiarios.
- Concepto N° 20122000020211 del 10-07-12 el cual complementa lo expresado en el concepto 20122000011701 del 30-04-12.

2 y 3. “Siendo el Fondo Emprender, una cuenta independiente y especial adscrita al Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA; el cual es administrado por esta entidad, con diferentes tipos de recursos públicos, privados y mixtos; debe llevar contabilidad independiente como un centro de costo adscrito al SENA, la cual se pueda consolidar con los Estados Contables de esta entidad.”

“Los estados financieros del SENA no reflejan el saldo de las transacciones y movimientos que se han originado desde la creación del Fondo a la fecha; ¿debería hacerlo?”

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el Fondo Emprender es un Fondo Cuenta que no tiene personería jurídica, es decir un sistema de manejo de recursos cuya administración está a cargo del SENA.

De conformidad con el numeral 1 del artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificada por el artículo 1 de la Resolución N°156 de 2018, las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, integrarán a su información la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados.

En consecuencia, dado que el Fondo Emprender no tiene personería jurídica, su información contable deberá agregarse a la del SENA, entidad a la que le fue asignado dicho Fondo para su administración.

Adicionalmente, de conformidad con la forma de organización y ejecución del proceso contable del SENA, en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación, la contabilidad del Fondo Emprender no está definida como una contabilidad independiente sino como una contabilidad centralizada, la cual a través de una PCI (Posición de Catálogo Institucional) permite identificar los hechos económicos, transacciones y operaciones asociados al Fondo Emprender, adscrito a esta entidad.

Por lo anteriormente expuesto, la información del SENA y la del Fondo Emprender se debe observar y analizar como una sola entidad, para efectos de la preparación de los estados financieros y el reporte de la información que requiere la CGN para la elaboración del Balance General de la Nación, sin perjuicio de la preparación y presentación de informes y reportes contables y financieros específicos que los organismos de control y administrativos puedan solicitar de los fondos en cumplimiento de sus funciones.

4. Operaciones recíprocas entre la información contable del Fondo-Emprender y los Estados Financieros del SENA.

Las operaciones recíprocas corresponden a los saldos de las transacciones económicas y financieras realizadas entre entidades contables públicas, las cuales están asociadas con activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o costos que son objeto de eliminación en el proceso de consolidación.

Dado que el Fondo Emprender es un fondo sin personería jurídica cuya contabilidad se lleva de forma integrada con la del SENA, no hay lugar al reporte de operaciones recíprocas, por cuanto el Fondo no es una entidad contable pública independiente del SENA.

5. “No se evidencia una cuenta designada por la CGN donde se autorice registrar el valor de los recursos que destinan quienes se adhieren al Fondo, cuyo proceso se realiza mediante un contrato de adhesión. Tampoco se evidencia si han existido donaciones, lo cual está contemplado en la ley. ¿Cuál sería el registro contable que debe hacer el SENA frente a los recursos que recibe el Fondo por adherentes y por donaciones?”

No es viable habilitar en el Catálogo General de Cuentas un código específico para cada hecho económico a registrar. Este instrumento contiene cuentas y subcuentas de las cuales las entidades deben aplicar el juicio profesional para la selección de los códigos contables que les permita clasificar y registrar los hechos de acuerdo a su naturaleza económica, y efectuar el registro con fundamento en los principios de contabilidad establecidos en el Marco Conceptual y a los criterios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco Normativo para entidades de gobierno.

Adicionalmente, 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 convenios o contratos se requiere aplicar el juicio profesional y la consideración de todos los hechos y circunstancias relevantes tales como esencia económica subyacente, objeto del acuerdo contractual, derechos y obligaciones de las partes, a título de que se entregan los recursos es decir si existe transferencia del derecho de propiedad de los mismos sin condiciones, o con condiciones, o si son entregados para su administración.

#### 5.1 Reconocimiento de los recursos provenientes de contratos de adhesión para estimular el apoyo financiero del Fondo Emprender-FE.

Del análisis realizado a la normativa que regula el particular y a los documentos allegados por el SENA a solicitud de este Despacho, se desprende que no existe claridad sobre si el SENA-Fondo Emprender ostenta el control de los recursos que provienen de los aportes de los entes gubernamentales del territorio nacional, o si son estos últimos quienes ostentan el control, en los términos señalados en el Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Lo anterior, por cuanto de conformidad con el documento de adhesión N° 01 al contrato de operación del Fondo Emprender N° 218002 de 2018, se podría inferir que es la Entidad Territorial quien tendría el control en relación con los recursos que entrega en administración al FONADE para participar en los proyectos de emprendimiento empresarial en su región, a través del Fondo Emprender, aunado al hecho de que estas entidades son quienes reciben los rendimientos financieros y los recursos no ejecutados por el FONADE.

Sin embargo, se evidencia que de conformidad con lo dispuesto en la Ley 789 de 2002, el Decreto reglamentario 934 de 2003 y el Acuerdo 0006 de 2017 del Consejo Directivo del SENA, los aportes financieros por parte de las entidades públicas están dirigidos a apoyar la ejecución de proyectos de emprendimiento a través del Fondo Emprender para lo cual el Consejo Directivo del SENA establece los lineamientos y las condiciones para la suscripción de convenios de adhesión y para el manejo de los recursos a través del contrato de administración suscritos con el FONADE. Adicionalmente, en el Acuerdo se estipula que los aportes que efectúen los entes gubernamentales del territorio nacional harán parte de los recursos del Fondo Emprender.

En este sentido, para efectos del reconocimiento contable, las entidades deberán establecer quien ostenta el control de dichos recursos, en los términos señalados en el Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, y aplicar las siguientes alternativas para el reconocimiento de los convenios de adhesión, según corresponda:

a) Si el control sobre los recursos del Fondo lo tiene las entidades adherentes

- Registros contables en la entidad pública adherente

Dado que los recursos aportados por la entidad territorial adherente fueron transferidos a la tesorería del FONADE para su administración, la entidad adherente por la entrega registrará un débito a 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN disminuirá con la información suministrada por FONADE sobre la ejecución de los recursos. Como contrapartida se afectarán las cuentas de activos, costos o gastos, según corresponda.

- Registros contables en el FONADE

De acuerdo con lo estipulado en el contrato, el FONADE es la entidad encargada de la administración y gestión de los recursos que aportan las entidades adherentes. Es por ello que al momento en que se produce la recepción de los recursos, deberá reconocerlos en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del recurso recibido, y como contrapartida una subcuenta y cuenta del pasivo que identifique su rol de administrador.

Las subcuentas utilizadas deben homologarse para efectos del reporte a la CGN en las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFECTIVO y en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, respectivamente, del Catalogo General de Cuentas para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

La subcuenta del pasivo deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos e informe a las entidades aportantes para el reconocimiento de activos, gastos o costos, según corresponda.

- Registros contables en el SENA-Fondo Emprender

En consecuencia, en la contabilidad del SENA no se realizarán registros contables por la ejecución de estos recursos, excepto que decida manejar un control de los mismos mediante cuentas de orden, para lo cual con los informes recibidos de FONADE registrará un débito a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito a la subcuenta 939013-

Convenios, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, las cuales cancelará cuando le entregue los informes de ejecución a la entidad adherente.

b) Control de los recursos por parte del SENA-Fondo Emprender

- Registros contables en la entidad pública adherente

Si las entidades adherentes han cedido plenamente el control de los recursos al SENA-Fondo Emprender por cuanto es este Fondo que decide sobre el uso de los mismos y percibe los beneficios económicos, para el reconocimiento de la obligación registrará un débito a 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 cual se cancelará con el giro a la tesorería del FONADE entidad que se encarga de la administración a nombre del SENA Fondo Emprender.

- Registros contables en el SENA-Fondo Emprender

En esta alternativa el SENA- Fondo Emprender reconocerá el derecho y los ingresos debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 442802--Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Teniendo en cuenta que estos recursos son transferidos directamente por parte de la entidad adherente a la tesorería del FONADE para su administración, el SENA Fondo Emprender registrará este hecho mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta y acredita la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con respaldo en los informes presentados el FONADE, el SENA-Fondo Emprender debe registrar la disminución de los recursos entregados, mediante un débito en las subcuenta y cuentas del Activo o del Gasto, que correspondan a la naturaleza de los bienes o servicios adquiridos y un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

El anterior procedimiento se aplicará con independencia del destino de los rendimientos financieros, los cuales se reconocerán de conformidad con lo establecido en el convenio y como se señala en el numeral 7 de estas conclusiones.

- Registros contables en el FONADE



De acuerdo con lo estipulado en el contrato, el FONADE es la entidad encargada de la administración y gestión de los recursos que aportan las entidades adherentes. Es por ello que al momento en que se produce la recepción de los recursos, deberá reconocerlos en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del recurso recibido, y como contrapartida una subcuenta y cuenta del pasivo que identifique su rol de administrador.

Las subcuentas utilizadas deben homologarse para efectos del reporte a la CGN en las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFECTIVO y en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, respectivamente, del Catalogo General de Cuentas para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.

La subcuenta del pasivo deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos e informe a las entidades aportantes para el reconocimiento de activos, gastos o costos, según corresponda.

## 5.2 Donaciones

Para el reconocimiento de los recursos que reciba el SENA-Fondo Emprender, por concepto de donaciones, el Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la subcuenta 442808-donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

6. “No se evidencia una cuenta designada por la CGN donde se deban registrar los recursos denominados “monetización”, tampoco se evidencia concepto que determine si este recurso es un parafiscal o una multa. ¿Qué cuenta contable de ingreso debe utilizar el SENA para registrar los recursos del Fondo denominados “monetización”?”

Los recursos denominados “monetización” no cumplen con las características de una multa por cuanto, aunque constituyen un pago de carácter obligatorio por parte de las empresas, no tiene origen en la aplicación de sanciones económicas por infracción de normas. Tampoco cumple con la definición de una renta parafiscal por cuanto no es un gravamen que afecte a un determinado y único grupo social y económico y que se utilice para beneficio del mismo sector.

Los recursos denominados “monetización” constituyen un pago de carácter obligatorio por parte de las empresas mediante el cual pueden sustituir el enganche de aprendices, y un ingreso para el Fondo Emprender. Al no existir en el Catálogo General de Cuentas un código específico, el derecho a este ingreso debe reconocerse en la subcuenta 131190-Otras cuentas por cobrar por ingresos no tributarios de la cuenta 1311-INGRESOS NO

TRIBUTARIOS con crédito en la subcuenta 411090-Otros ingresos no tributarios, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. Si la Entidad encuentra necesario efectuar registros que le permitan identificar de manera independiente este concepto, bien podrá hacerlo a nivel de auxiliares o en la opción equivalente que le permita la plataforma tecnológica.

Adicionalmente, 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

## 7. Registro contable de los excedentes financieros

Con relación a este interrogante “¿Cuál es el procedimiento para el registro contable de los excedentes financieros originados de los recursos tanto de los adherentes como del SENA?”

Sobre el particular, es preciso señalar que no es claro para este Despacho si el consultante se refiere a excedentes financieros o a rendimientos financieros, aspecto sobre el cual se envió correo y se trató de establecer comunicación telefónica para obtener información, sin obtener respuesta alguna.

Por lo tanto, dado que en el contexto total de la consulta se refiere a la contabilidad del Fondo Emprender administrado por el SENA, se asume que el consultante se refiere a los rendimientos financieros que hacen parte de los recursos de este Fondo y a los rendimientos financieros que generan los recursos provenientes de los convenios de adhesión, por cuanto el Fondo Emprender no le corresponde liquidar excedentes financieros.

Por consiguiente, el procedimiento para el registro de rendimientos financieros es el siguiente:

Los rendimientos financieros que sean de propiedad del Fondo Emprender deben ser reconocidos en su contabilidad como mayor valor de las subcuentas y cuentas del activo que identifiquen los recursos que generan dichos rendimientos, y como ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Los rendimientos financieros generados por los recursos aportados por las entidades adherentes, se reconocerán de conformidad con lo establecido en el respectivo convenio de adhesión, es decir si deben ser devueltos al propietario de los recursos o formarán parte de los aportes al convenio.

- Si el convenio establece que los rendimientos financieros deben reintegrarse a la entidad adherente que aporta los recursos, el SENA Fondo Emprender solamente efectuará un registro a nivel de las cuentas de orden, mediante un débito a la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito a la subcuenta 939013-Convenios, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, hasta tanto el Administrador (FONADE) los reintegre a su propietario. La entidad aportante los reconocerá en su contabilidad como mayor valor de las subcuentas y cuentas del activo que identifiquen los recursos que generan dichos rendimientos, y como ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 4802-FINANCIEROS.
- Si el convenio establece que los rendimientos financieros harán parte de los aportes que efectúa la entidad adherente para ser utilizados en los proyectos, el SENA-Fondo Emprender, o la entidad adherente, según corresponda a quien tenga el control de los mismos, deberá registrarlos como mayor valor de los recursos entregados en administración al FONADE, en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000028321 DEL 09-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los derechos a favor de la entidad y del reconocimiento de deterioro por el incumplimiento de los pagos por parte del deudor

Doctora  
 IVY YOJANA SEPÚLVEDA AGUIRRE  
 Directora de Gestión de Cobro  
 Secretaría Distrital de Movilidad  
 Ciudad

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002237-2, del 12 de junio de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“Debido a que no se encuentra univocidad acerca de la naturaleza del acuerdo de pago una vez incumplido este, y dentro del marco de las competencias de la Contaduría me permito consultarle: ¿Para efectos contables, una vez incumplido el acuerdo de pago, se tiene él como una obligación autónoma y nueva o se hace desintegra en cada una de las obligaciones originales que aquél contiene?”

## CONSIDERACIONES

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, en el Capítulo I. Activos, indica:

### “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. (...)

### 2.3. 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”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, en la Norma de Ingresos se establece:

“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. (...)”

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”

Sobre el tratamiento contable de las deudas de difícil cobro, la CGN emitió el Concepto Nº 20182000033181, el 29 de junio de 2018, dirigido a la doctora Silvia Carolina Velandia Jaramillo, coordinadora administrativa y financiera de la Autoridad Nacional de Televisión-ANTV, donde establece:

“En aplicación del Marco Normativo adjunto a la Resolución Nº 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 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.

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:

- Cuando se configure la extinción legal del derecho pendiente de cobro.
- 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.
- 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”.

## CONCLUSIONES

La Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para establecer si con el incumplimiento de un acuerdo de pago surge o no un nuevo derecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, sino que, en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de estos.

Por lo tanto, cuando surja un derecho a favor de la entidad por sucesos pasados, bien sea que se configure o no una novación, y de los cuales espere un beneficio económico, representado en flujos de efectivo, la entidad deberá reconocer una cuenta por cobrar por el valor de la transacción. Con posterioridad al reconocimiento, la administración de la entidad efectuará estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

La pérdida por deterioro del valor de la cuenta por cobrar se reconocerá mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta y cuenta que incumba del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Así las cosas, la cuenta por cobrar permanecerá dentro de la información financiera hasta tanto sea recuperada o se cumpla alguna de las siguientes causales para darla de baja:

- Cuando se configure la extinción legal del derecho pendiente de cobro.
- 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 a favor de la entidad, como consecuencia del desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor o de su capacidad económica.
- 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.
- Cuando se transfiera el derecho de cobro a un tercero o se renuncie a él.



Ahora bien, 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.

En todo caso, la entidad deberá acompañar la política contable de cuentas por pagar con una política operativa que incluya el procedimiento y las gestiones de cobro adoptadas por la entidad para el recaudo de la cartera, de esta manera existirá claridad sobre el tratamiento contable de la emisión de acuerdos de pago y de los actos administrativos que declaran el incumplimiento de pago del deudor, que en últimas, estarán alineados a la evaluación de indicios de deterioro de las cuentas por pagar.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000030151 DEL 23-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Avances y anticipos entregados
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los recursos a favor del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, Tecnología e Innovación por la liquidación de convenios y contratos.

Doctora  
SANDRA PATRICIA SOTELO AMAYA  
Gerente de contabilidad  
Fiduprevisora S.A  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002453-2, del 03 de julio de 2019, en la cual solicita concepto respecto a lo siguiente:

“El Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación—Colciencias, suscribió con Fiduciaria la Previsora S.A. el contrato de fiducia mercantil 401 de 2014 el 16 de julio de 2014 y el contrato 661 de 2018 el 30 de octubre de 2018, con el objeto de constituir un Patrimonio Autónomo mediante el cual se administran los recursos del Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, Tecnología e Innovación, Fondo Francisco José de Caldas, en virtud de lo establecido en el artículo 22 de la Ley 1286 de 2009, donde el único fideicomitente del Patrimonio Autónomo constituido es Colciencias.

En la cláusula 4 del mencionado contrato, del cual adjuntamos copia para su información, se establecen los recursos que serán administrados por el Patrimonio Autónomo y en el párrafo primero de esta cláusula, se menciona expresamente que:

“Los recursos que sean transferidos al FIDEICOMISO durante la vigencia del Contrato, a título distinto de aportes fiduciarios, serán considerados como ingresos para terceros, de conformidad con las instrucciones que al respecto indique EL FIDEICOMITENTE. En consecuencia; dichas sumas no acrecentarán el aporte realizado por el FIDEICOMITENTE con la celebración del presente contrato de que trata el numeral 4.1-de la presente cláusula.”

Operativamente, es la Dirección Administrativa y Financiera de Colciencias quien instruye a la Fiduciaria para realizar los pagos con cargo a los recursos administrados y esta misma quien ejerce a través de sus diferentes áreas la función de supervisión de la contratación derivada.

Entre las funciones de la Fiduciaria, se encuentra la responsabilidad de suscribir los convenios y, (elaborar la contratación derivada de acuerdo con las instrucciones impartidas por Colciencias, mediante los cuales se financian programas, proyectos, actividades y entidades de ciencia, tecnología e innovación y efectuar la liquidación de los mismos convenios y contratos previa instrucción del supervisor.

Adicionalmente, es responsabilidad de la Fiduciaria, adelantar los procesos de cobro prejudicial en caso de que resulten cuentas por cobrar la cual se origina con la minuta del acta de liquidación con reintegro.

(...)

En reunión celebrada con el Fideicomitente en el mes de marzo de 2019, el mismo requirió a la Fiduciaria que en los estados financieros del Fondo, los pagos efectuados en virtud de los convenios y la contratación derivada suscrita, no se reconocieran como un pago con cargo a los recursos recibidos para terceros, sino como un anticipo entregado a un contratista, teniendo en cuenta principalmente que el contrato suscrito con la entidad beneficiaria se liquidaba únicamente con el informe de supervisión emitido por el supervisor del contrato, que como se mencionó anteriormente, esta labor está bajo responsabilidad propia de Colciencias y no del PA. Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, Tecnología e Innovación, Fondo Francisco José de Caldas.

Esta solicitud fue evaluada en la Fiduciaria, donde, teniendo en cuenta lo regulado en 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 emitido por la Contaduría General de la Nación, se indica 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 y que las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

Al respecto, es importante mencionar que la ejecución de los contratos y/o convenios especiales de cooperación y la supervisión de los mismos no están bajo el control de

Fiduciaria La Previsora como administradora del Patrimonio Autónomo mencionado, sino que esa actividad es de responsabilidad de Conciencias dónde el reconocimiento de las cuentas por cobrar se origina con la minuta del acta de liquidación con reintegro, que es emitida en el proceso de liquidación de dichos contratos.

Posterior a la emisión del acta de liquidación con reintegro, que constituye para el Fondo el derecho a cobrar los recursos mencionados, se genera la responsabilidad para la Fiduciaria como administradora de gestionar el oportuno recaudo de los mismos y soportado con los comportamientos de las cuentas por cobrar y las evidencias de incumplimiento se diseñaron las políticas el registro de provisiones por deterioro.

Por lo anterior, solicitamos respetuosamente a la Contaduría General de la Nación nos aclaren cual debe ser el procedimiento apropiado para el reconocimiento inicial, medición posterior, constitución de provisiones por deterioro y baja en cuentas de los recursos girados como anticipos entregados en los contratos y/o convenios especiales de cooperación”.

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

### **CONSIDERACIONES**

El artículo 22 de la Ley 1286 de 2009 crea el Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas, a cargo del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias- cuyos recursos serán administrados a través un patrimonio autónomo. Y, adicionalmente señaló que, en ningún evento, los recursos del Fondo podrán destinarse a financiar el funcionamiento del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación- Colciencias- ni de ninguna otra entidad pública.

En ese sentido, el contrato de fiducia mercantil 661 del 30 de octubre de 2018 celebrado entre el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación-Colciencias y la Fiduciaria La Previsora S.A, establece en el parágrafo primero de la cláusula 4 que “Los recursos que sean transferidos al FIDEICOMISO durante la vigencia del Contrato, a título distinto de aportes fiduciarios, serán considerados como ingresos para terceros, de conformidad con las instrucciones que al respecto indique EL FIDEICOMITENTE. En consecuencia, dichas sumas no acrecentarán el aporte realizado por el Fideicomitente con la celebración del presente Contrato de que trata el numeral 4.1 de la presente cláusula (Subrayado fuera del texto)”

En el marco de la actualización del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), la CGN expidió la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015, modificada por la Resolución 484 del 17 de octubre de 2017, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones.

En ese sentido, la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno indicó:

## “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.

(...)

## 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.

8. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la entidad medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés que haga equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

9. Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta. (...)” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, establece las siguientes descripciones de cuentas:

**“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.

**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.

(...)

**2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS**

Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. (Subrayado fuera del texto)”

**CONCLUSIONES**

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

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado en el Régimen de Contabilidad Pública mediante Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, no contempla una norma o un procedimiento en el que se aborde el reconocimiento inicial, medición posterior, constitución de provisiones por deterioro y baja en cuentas de los recursos girados como anticipos entregados en los contratos y/o convenios especiales de cooperación.

Lo anterior, en el entendido que los anticipos o avances corresponden a valores entregados por la entidad, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización. En ese sentido, los anticipos

se entienden como derechos en los que existe una retribución pactada mediante la prestación un servicio o suministro de un bien. De esta forma, el anticipo tiene una contraprestación distinta a la generación de un flujo de efectivo, razón por la cual no le es aplicable el cálculo de deterioro. Para su dinámica contable, deberá observarse los lineamientos determinados en la descripción y dinámica expuesta en las anteriores consideraciones.

Ahora bien, si cumplido el propósito del anticipo o generadas determinadas circunstancias, la entidad tiene el derecho pleno a recibir un reembolso de dinero, las partidas inicialmente clasificadas como avances y anticipos entregados deberán ser reclasificadas como cuentas por cobrar y, por consiguiente, serán 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.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000030281 DEL 24-07-2019

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Transferencias y Subvenciones Cuentas de orden deudoras de control Cuentas de orden acreedoras de control Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de ingresos por recursos del SGR cuando, los recursos son girados directamente al beneficiario final del pago o proveedor de los bienes y servicios, y el producto de la ejecución es, en algunos casos, de la entidad ejecutora de los recursos, y en otros, de la entidad beneficiaria de la regalía.

Doctora  
ALEXANDRA COLLAZOS MILLIÁN  
Jefe de Sección de Contabilidad  
Universidad del Valle  
Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002310-2, del día 18 de junio de 2019, en la cual se señala:

“La Universidad del Valle es una entidad ejecutora de recursos del Sistema General de Regalías “sin situación de fondos” y surgen dudas respecto al momento y el valor a registrar en la cuenta del ingreso por concepto de dichos recursos.

De acuerdo con lo establecido en el numeral 10.2 de la Resolución 470 de agosto 19 de 2016:

“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.”

De acuerdo con lo anterior, ¿La entidad ejecutora debe registrar en el ingreso del periodo el valor total que figura en el acuerdo OCAD, aunque la ejecución del proyecto y sus respectivos gastos inicien en un periodo posterior, teniendo en cuenta que estos proyectos se manejan por bienes?

Lo anterior no cumple con el principio de asociación ya que el reconocimiento del ingreso afecta el resultado del ejercicio positivamente en el período en que se registra todo el ingreso y negativamente en el período en el que se registran los gastos.”

Mediante correo electrónico, a solicitud de este Despacho, el consultante aclaró que, la Universidad del Valle actúa como entidad ejecutora de proyectos aprobados por la Gobernación del Valle, con recursos del Sistema General de Regalías. A partir del mes de noviembre de 2017, los nuevos proyectos que sean aprobados, se manejarán “Sin situación de fondos”, es decir, que los dineros para los proyectos serán girados por el Sistema General de Regalías (SGR) a los contratistas o proveedores de los bienes y servicios relacionados con el proyecto, y no a la entidad ejecutora de los recursos.

Así mismo, informó que para algunos proyectos, el producto de la ejecución de los recursos es para la entidad beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle), y en otros proyectos el producto será para de la entidad ejecutora de los proyectos (Universidad del Valle).

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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en los siguientes numerales:

### “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.

(...)” (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 lo siguiente:

#### “CAPÍTULO IV. INGRESOS

##### 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

###### a. 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 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

(...)

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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, la Resolución 470 de 2016 incorporó al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, el Procedimiento Contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), el cual 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.

### 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.

(...)

### 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.

(...)“(Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

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

El principio de asociación que trata el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, no aplica para el reconocimiento de ingresos sin contraprestación como es el caso de las transferencias, no obstante si bien este principio establece que el reconocimiento de los ingresos con contraprestación debe estar asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos, ello no descarta que los ingresos sin contraprestación también puedan tener costos y gastos imputables a los mismos, cuando se generan en cumplimiento del objeto para el cual están destinados, así estos últimos no configuren una compensación a quien efectúa una transferencia o subvención.

Por otra parte, conforme a la normativa vigente del Sistema General de Regalías (SGR) y acorde con lo señalado en el Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al RCP mediante la Resolución N° 470 de 2016, 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 cual entidad es la beneficiaria del producto que se obtenga en desarrollo del convenio.

Según lo anotado, los registros contables corresponderán a una de las dos siguientes alternativas:

1. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad ejecutora, los registros contables tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), como para la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle) y la entidad ejecutora de los recursos (Universidad del Valle), son los siguientes:

- En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), 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.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual 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 la regalía (Gobernación del Valle)

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, 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.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

De otra parte, en el momento en que surja la obligación por parte de la entidad ejecutora del proyecto, conforme a las condiciones pactadas, se reconoce un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Cuando el SGR realice el giro al contratista o proveedor de los bienes y servicios, la entidad territorial beneficiaria de la regalía cancelará, por el valor girado, el derecho a cobrar al SGR y la obligación con la entidad ejecutora, debitando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- En la entidad ejecutora del proyecto (Universidad del Valle)

En el momento en que surja el derecho por los recursos que se ejecutarán por la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, esta registrará un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR,



y un crédito en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el producto de la ejecución será del ejecutor, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte del proveedor, la Universidad del Valle debe registrar un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo formado, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad ejecutora del proyecto reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, se cancelará afectando la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo formado.

El registro contable del gasto por transferencia que realiza la entidad beneficiaria de la regalía y el registro contable del ingreso por transferencia que realiza la entidad ejecutora del proyecto, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Cabe señalar que, en los actos administrativos firmados por la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto, se especificarán las condiciones convenidas para efectuar los desembolsos pactados durante la ejecución de dicho proyecto, los cuales serán concordantes con la entrega de recursos que realiza el SGR al proveedor de los bienes y servicios, de manera que la Gobernación del Valle reconocerá contablemente el gasto por transferencia y la Universidad del Valle el ingreso por transferencia, en la medida en que se ejecutan los recursos y no por el valor total del presupuesto apropiado para el proyecto en los acuerdos OCAD.

Por lo anterior, es pertinente revisar el procedimiento contable que actualmente aplica la Universidad del Valle, toda vez que bajo los lineamientos planteados anteriormente no podrá haber un desfase de períodos contables para efectos del reconocimiento de los ingresos y los respectivos gastos asociados al proyecto, pues siempre habrá correlatividad entre unos y otros, en la medida en que se va ejecutando cada proyecto.

2. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad beneficiaria de la regalía, los registros contables tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), como para la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle) y la entidad ejecutora de los recursos (Universidad del Valle), son los siguientes:

- En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), 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.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual 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 la regalía (Gobernación del Valle)

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, 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.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Ahora bien, por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el activo será de la entidad beneficiaria de la regalía, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte de la entidad ejecutora del proyecto por la ejecución de los recursos, la Gobernación del Valle debe registrar un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del gasto o del activo formado, con crédito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR

COBRAR. Al legalizar el anticipo, este se cancelará afectando la cuenta de Gasto o del Activo formado.

- En la entidad ejecutora del proyecto (Universidad del Valle)

En su calidad de ejecutor, para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000030351 DEL 24-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Operaciones interinstitucionales
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de la tarifa de control fiscal en consonancia con lo estipulado en el artículo 137 del PND 2018-2022.

Doctor

JAIME HUMBERTO SANABRIA BRAUSIN

Dirección Financiera

Coordinación Contable

Contraloría General de la República (CGR)

Ciudad

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002489-2, el día 08 de julio de 2019, en la cual solicita se le aclare o confirme, si a raíz de lo estipulado en el artículo 137 del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, Ley 1955 de 2019, que establece que la liquidación y recaudo de la tarifa de control fiscal estará a cargo del Ministerio de Hacienda, los registros contables que actualmente se efectúan para el reconocimiento de dicha contribución seguirán siendo los mismos o, al ser el recaudo de dicho concepto una función atribuida al Ministerio, dichos registros cambiarían y de ser así, como deben realizarse.

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

#### CONSIDERACIONES

El artículo 4º de la Ley 106 de 1993, establece:

“ARTÍCULO 4o. AUTONOMIA PRESUPUESTARIA. La Contraloría General de la República tendrá autonomía para el manejo, administración y fijación de su presupuesto, en concordancia con la ley orgánica de presupuesto.

Con el fin de desarrollar el presente artículo la Contraloría General de la República cobrará una tarifa de control fiscal a los organismos y entidades fiscalizadas, equivalente a la de aplicar el factor, resultante de la fórmula de dividir el presupuesto de funcionamiento de la Contraloría sobre la sumatoria del valor de los presupuestos de los organismos y entidades vigiladas, al valor de los presupuestos de cada organismo o entidad vigilada.

La tarifa de control fiscal será fijada individualmente para cada organismo o entidad vigilada mediante resolución del Contralor General de la República. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El artículo extractado se debe interpretar teniendo en cuenta lo estipulado en el artículo 137 del Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, Ley 1955 de 2019, que establece:

“Artículo 137. Tarifa de Control Fiscal. La liquidación y recaudo de la Tarifa de Control Fiscal a la que se refiere el artículo 4° de la Ley 106 de 1993, será de competencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público a partir de la presente vigencia fiscal.” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el numeral 6.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, preceptúa:

#### “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).

Por su parte, el numeral 2.1.3 del Procedimiento Contable para el Registro de las Operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, estipula:

“2.1.3. Cruce de cuentas entre entidades del nivel nacional para el pago de la cuota de fiscalización de la Contraloría General de la República con recursos de la Nación

Las entidades que financian la cuota de fiscalización con recursos de la Nación tienen una obligación por este concepto con la Contraloría General de la República (CGR) y, a su vez, esta última tiene el derecho, que se cruza con la obligación de la entidad, toda vez que, por política de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, no se realiza flujo de recursos para el recaudo de la cuota, ni para el giro de la misma.

Para el efecto, la CGR registrará el derecho con un débito en la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. Para cancelar el derecho, a través del cruce de cuentas, debitará la subcuenta 572203-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por su parte, la entidad contribuyente registrará la obligación con un débito en la subcuenta 512002-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y un crédito en la subcuenta 244014-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Posteriormente, efectuará el cruce de cuentas cancelando el pasivo registrado con un débito en la subcuenta 244014-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 472203-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO. (...)” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

El artículo 137 del PND 2018-2022 estipula que la liquidación y recaudo de la Tarifa de Control Fiscal será de competencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. En este sentido, no será la Contraloría quien liquide dicha tarifa, pero ello no modifica el hecho de que dichos recursos constituyan un ingreso para la CGR, pues tales recursos continúan siendo la fuente de financiación de las actividades misionales de la Contraloría.

Ahora bien, por política de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, no se realiza flujo de recursos para el recaudo de la tarifa, ni para el giro de la misma, por lo cual, mientras dicha política se mantenga se deberá seguir atendiendo, para efectos de realizar el reconocimiento de la tarifa de control fiscal, lo estipulado en el Procedimiento Contable para el Registro de las Operaciones Interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192300027171 DEL 19-07-2019

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Cuentas por pagar Gastos de administración y operación Gasto público social Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Aprobación de la depuración contable por parte del Comité Técnico de Sostenibilidad contable. Incorporación de activos fijos. Cargue de cartera por pérdida de beneficios por condonaciones. Corrección de errores de periodos anteriores y reexpresión de estados financieros. Creación de cuentas para efectuar depuración contable de pasivos. Reconocimiento del giro de recursos a la Superintendencia Nacional de Salud. Inversiones temporales en los costos de financiación.

Doctora  
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO  
Líder de Programa  
Municipio de Medellín  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001548-2, el día 11 de abril de 2019, mediante la cual solicita:

**“Consulta 1: Decisiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable**

En el Concepto N° 2018200027251 del 11 de mayo de 2018 cuyo subtema es la responsabilidad en la aprobación de la depuración y saneamiento contable de la cartera hipotecaria del Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones-FONCEP, solicitan 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.

En el caso particular del FONCEP, se concluye que 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 de 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.

El Municipio de Medellín mediante Decreto 1137 del 22 de diciembre de 2017 adoptó el Manual de Políticas Contables, actualizado según Resolución N°201850099477 de diciembre 27 de 2018, en la parte 1. Políticas Generales, se tiene el siguiente numeral:

#### 4.1.2 Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, es un organismo técnico adscrito a la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín, que adopta decisiones para que la generación de información contable de la entidad cumpla con las características de relevancia y representación fiel.

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable estará integrado por:

- Secretario de Hacienda, quien lo presidirá;
- Subsecretario del área financiera de la Secretaría de Hacienda;
- Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda;
- Subsecretario de Tesorería de la Secretaría de Hacienda;
- Líder de Programa Unidad Jurídica de Hacienda;
- Secretarios de despacho o directores de departamentos administrativos o sus delegados, los subsecretarios de la Secretaría de Hacienda y en el caso de los Fondos de Servicios Educativos, el Subsecretario administrativo y financiero de Educación, con voz y voto en las sesiones donde expongan y argumenten los casos de su competencia que sean presentados al comité para depuración contable;
- El servidor que cumple funciones de contador del Municipio, asistirá a las sesiones con voz, pero sin voto y hará las veces de secretario del comité;

El Comité sesionará con la presencia de la mayoría de sus miembros y las decisiones se tomarán por mayoría simple.



### Funciones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable:

- evaluar los informes para depuración según recomendaciones del área responsable de los procesos o del servidor que cumple funciones de contador del Municipio, y aprobar las partidas que serán objeto de baja o incorporación en la contabilidad del Municipio o de los Fondos de Servicios Educativos, con el fin de evitar que la información contable revele las situaciones detalladas; en el numeral 4.1.1 de la Parte 1 de este manual,
- formular políticas y estrategias para garantizar la implementación de los elementos del control interno contable en el Municipio conforme a los parámetros de la ley y las disposiciones que al efecto expida la Contaduría General de la Nación.

Las depuraciones contables que se realizan por las causales atinentes a fenómenos prescriptivos o de pérdida de competencia por caducidad serán aprobados por el comité, previa recomendación técnica realizada por el área gestora de la renta; sin perjuicio del reconocimiento de la extinción de la obligación que por los citados fenómenos jurídicos, realicen de oficio las áreas correspondientes según las competencias otorgadas mediante disposición legal o normativa especial.

Los casos de depuración contable deberán ser soportados en un documento técnico que contenga los siguientes aspectos:

- antecedentes del saldo objeto de depuración: corresponde al diagnóstico del saldo que es objeto de depuración, las áreas involucradas en el proceso, la normatividad que aplica al hecho económico y el origen del saldo;
- situación real: detalle del análisis realizado a la información recolectada mediante actas de entrevistas, actas de reunión, mesas de trabajo, circulares, búsqueda de documentos en los archivos y otros métodos aplicables; la conciliación de partidas registradas en la contabilidad respecto a los soportes, los hallazgos evidenciados y las conclusiones de cada caso objeto de depuración.

Este ítem permite analizar la calidad de las pruebas y determinar las causales de depuración, según numeral anterior, para justificar la recomendación que se propone al comité técnico de sostenibilidad;

- concepto jurídico y contable que soporta la recomendación: Relaciona la normatividad aplicable al hecho económico objeto de análisis y que fundamenta su depuración, así como la normatividad contable específica del tema;

- recomendación: de acuerdo con los análisis efectuados a las partidas objeto de depuración contable y a la normatividad que le aplica, se proyecta la recomendación que será evaluada por el Comité para determinar el descargue o incorporación en la contabilidad o las acciones a seguir con relación al caso expuesto, así como recomendaciones de control interno contable;

- relación de soportes documentales: se detallan todos los soportes que fueron allegados a la investigación realizada.

- firmas: el documento técnico debe contener como mínimo las firmas de los responsables de su elaboración y el visto bueno del servidor que cumple las funciones de contador del Municipio.

Las decisiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable se realizarán mediante resoluciones, a la que se adjuntarán los documentos técnicos y servirán de soportes para realizar los registros contables. Dichas resoluciones, suscritas por el presidente y secretario del Comité, serán los actos administrativos mediante los cuales el Comité emite las decisiones.

Pregunta:

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta lo estipulado en el Concepto N° 2018200027251 del 11 de mayo de 2018, se genera la siguiente inquietud:

Se debe corregir el Numeral 4.1.2 Comité Técnico de Sostenibilidad Contable del Decreto 1137 del 22 de diciembre de 2017 por medio del cual se adoptó el Manual de Políticas Contables en relación con los textos resaltados en negrilla, ya que según el Concepto N° 2018200027251 del 11 de mayo de 2018 de la CGN, el comité es una instancia asesora que recomienda la depuración y su aprobación está a cargo del máximo directivo de la entidad, en nuestro caso el Alcalde. O es válida la delegación dada a través del Decreto 1137 de 2017?

Consulta 2. Incorporación de activos fijos

El Municipio de Medellín en el proceso de actualización de inventarios realiza visitas técnicas a los inmuebles de la Ciudad, encontrando bienes que son propiedad del Municipio o que debe administrar como en el caso de los de uso público y que no están registrados en la contabilidad; pueden ser bienes que en algún momento fueron adquiridos por la entidad o cedidos por alguna persona natural o jurídica y que por su antigüedad no han sido

incluidos en el inventario de propiedades planta y equipo o bienes de uso público e históricos y culturales.

Con el régimen anterior este tipo de situaciones se registraban en la cuenta 3125-Patrimonio público incorporado; la norma actual nos habla de transacciones originadas en recursos recibidos sin contraprestación que se contabilizan en la cuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, para los casos donde el Municipio recibe bienes de otras entidades públicas. Sin embargo, consideramos que esta dinámica contable no es suficiente para incluir el caso expuesto.

Pregunta:

¿Qué subcuenta se debe utilizar como contrapartida en la incorporación de bienes a la contabilidad producto de la actualización de inventarios?

Consulta 3. Cargue de cartera por pérdida de beneficio

Algunas normas de nivel nacional que autorizaron beneficios tributarios que generaron baja de cartera contemplan que si los contribuyentes entran en mora en determinado periodo, se debe iniciar de manera inmediata el cobro de los valores condonados. El tratamiento dispuesto por la CGN mediante doctrina para la nueva incorporación de la deuda condonada contemplaba la afectación de cuentas del patrimonio.

Pregunta:

¿A partir del 1° de enero de 2018, cuál debe ser la subcuenta contrapartida para el cargue de la cartera por la pérdida del beneficio?

Consulta 4. Corrección de errores de años anteriores y reexpresión de estados financieros

En la Resolución 620 de 2015, Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, la dinámica de la cuenta 3109-Resultados de ejercicios anteriores, expresa que esta se debita y se acredita con el menor y mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable, respectivamente.

Así mismo el Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, sobre instrucciones para la transición al marco normativo para entidades de gobierno, contempla en el numeral 1: ‘Los ajustes surgidos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generen impacto patrimonial afectará la cuenta capital fiscal.’

Pregunta:

4.1. ¿Si a partir del año 2019, surge corrección de errores de las vigencias 2017 y anteriores en que subcuenta se deben reconocer?

4.2. ¿Para efectos de evaluar la materialidad de los errores de periodos anteriores, que exige la reexpresión retroactiva de la información comparativa, se debe considerar el valor neto de las correcciones (créditos menos débitos) o el valor absoluto (créditos más débitos)?

4.3 Entendemos que la reexpresión solo aplica cuando la corrección de errores corresponda a la vigencia 2018 y siguientes. Es decir, si en el año 2019 y siguientes surgen correcciones de errores de la vigencia 2017 y anteriores, independientemente de su valor, NO generan reexpresión de los estados financieros. ¿Es esta interpretación correcta?

Consulta 5. Creación de cuentas contables para depuración contable

Mediante Resolución 193 del 5 de mayo de 2016, se incorpora en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el procedimiento para la evaluación del control interno contable, el numeral 3.2.15 trata de la depuración contable permanente y sostenible, para lo cual el Municipio de Medellín viene adelantando depuración contable, de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En el análisis de la información a depurar, se va dar de baja entre otros, saldos a favor de beneficiarios por conceptos tributarios para los cuales los contribuyentes perdieron el derecho de solicitar devolución o compensación de acuerdo con la normatividad vigente. Adicionalmente, la depuración contable no solo se refiere a la baja de activos y pasivos sino también a la incorporación de los mismos.

Dado lo anterior, tenemos las siguientes preguntas:

5.1 ¿Para la baja de pasivos resultado de la depuración contable siempre se debe utilizar la subcuenta 480220 Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar, independientemente del concepto a depurar? o ¿es posible crear subcuentas para registrar conceptos por baja en cuentas de beneficios a empleados, saldos a favor y otros pasivos en la cuenta 4802-Financieros en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno? o ¿modificar el nombre del código 480220 por Ganancia por baja en cuentas de pasivos?

5.2 ¿Cuáles subcuentas deben utilizarse para la incorporación de activos o pasivos como resultado del proceso de depuración contable?

Consulta 6. Reconocimiento giro de recursos a la Superintendencia Nacional de Salud

El artículo 119 de la Ley 1438 de 2011, que expresa: “(...) Los recursos a que se refiere el literal e) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007 se destinarán a la Superintendencia Nacional de Salud para que ejerza la inspección, vigilancia y control en las entidades territoriales (...). Los recursos del régimen subsidiado destinados por los municipios y distritos a la Superintendencia Nacional de Salud para que ejerza la inspección, vigilancia y control en las entidades territoriales, se incrementarán del 0.2% al 0.4%, que serán descontados de los recursos que del Sistema General de Participaciones para Salud se destinen a los subsidios a la demanda o de los recursos de la subcuenta de solidaridad del FOSYGA según la reglamentación que expida el Gobierno Nacional”.

Por su parte, el Decreto 780 de 2016, en su artículo 2.6.1.2.4, establece “(...) Del monto total estimado de recursos destinados al Régimen Subsidiados en cada entidad territorial, el Ministerio de la Protección Social calculará y girará mensualmente a la Superintendencia Nacional de Salud el 0.4% de los recursos, con cargo a la Subcuenta de Solidaridad del FOSYGA”

Teniendo en cuenta lo anterior, el Municipio de Medellín legaliza los giros realizados a la Superintendencia Nacional de Salud por el Ministerio de Salud y Protección Social, como gasto público social afectando la Subcuenta 550210-Unidad de pago por capitación régimen subsidiado UPSC-S. Por su parte, la Superintendencia registra este ingreso como una tasa en la Subcuenta 411101-Tasas, generando saldo por conciliar en operaciones recíprocas, toda vez que la Subcuenta utilizada por el Municipio para reconocer el gasto, no es objeto de reporte.

Según circularización de operaciones recíprocas con la entidad, manifiestan: “(...) comedidamente solicito revisar el artículo 98 de la Ley 488 de 1998 donde dispone que las entidades de derecho público entre otras cancelarán una tasa anual destinada a garantizar el cumplimiento o desarrollo de las funciones propias de la Superintendencia respecto de tales entidades. Es decir se indica que es una tasa (...)”

Pregunta:

¿Es correcta la Subcuenta utilizada por el Municipio de Medellín (550210-Unidad de pago por capitación régimen subsidiado UPSC-S) para el reconocimiento del gasto por los recursos transferidos a la Superintendencia Nacional de Salud, considerando que estos

proviene de los recursos del Sistema General de Participaciones? ¿De no ser así, qué cuenta contable se debe utilizar para el reconocimiento de este gasto?

Consulta 7. Política de costos de financiación.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para entidades de gobierno contemplan en el numeral 18.2. Medición de los costos de financiación lo siguiente: “Cuando los fondos que originan los costos de financiación se puedan asociar específicamente a un activo apto, la entidad capitalizará el valor de dichos costos incurridos durante el periodo contable, deduciendo los **rendimientos obtenidos por la inversión temporal de tales fondos.**” Negrilla fuera de texto.

Pregunta:

¿Para la aplicación de esta norma, se debe considerar como inversión temporal los recursos entregados en administración a mandatarios pendientes de ejecutar, con el fin de deducir de los costos de financiación los rendimientos reintegrados al Municipio por parte de los mandatarios? O ¿sólo se reducen los rendimientos obtenidos por la inversión temporal de los fondos de empréstitos que aún permanecen en la tesorería municipal, pendiente de entregar a los contratistas?”

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

## CONSIDERACIONES

Consulta 1. Decisiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

El artículo 6º Responsabilidad del Control Interno, de la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones, define: “El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos”.

La Ley 298 de 1996 al referirse a las funciones del Contador General de la Nación determinó:

“Artículo 3º. FUNCIONES DEL CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN. Al Contador General de la Nación le corresponden las siguientes funciones:

(...)

k) Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley;

(...)

Artículo 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

r) Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables” (Subrayado fuera del texto)

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.” (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. (...)

### 3.2.4. 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 del texto)

El numeral 4.1.2. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, parte 1. Políticas Generales del Manual de Políticas Contables, del Manual de Políticas Contables del Municipio de Medellín, adoptado mediante Decreto 1137 del 22 de diciembre de 2017 y actualizado según Resolución N°201850099477 de diciembre 27 de 2018, establece:

#### “4.1.2 Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, es un organismo técnico adscrito a la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín, que adopta decisiones para que la generación de información contable de la entidad cumpla con las características de relevancia y representación fiel.

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable estará integrado por:

- Secretario de Hacienda, quien lo presidirá;
- Subsecretario del área financiera de la Secretaría de Hacienda;
- Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda;
- Subsecretario de Tesorería de la Secretaría de Hacienda;
- Líder de Programa Unidad Jurídica de Hacienda;
- Secretarios de despacho o directores de departamentos administrativos o sus delegados, los subsecretarios de la Secretaría de Hacienda y en el caso de los Fondos de Servicios Educativos, el Subsecretario administrativo y financiero de Educación, con voz y voto en las

sesiones donde expongan y argumenten los casos de su competencia que sean presentados al comité para depuración contable;

- El servidor que cumple funciones de contador del Municipio, asistirá a las sesiones con voz, pero sin voto y hará las veces de secretario del comité; (...)

El Comité sesionará con la presencia de la mayoría de sus miembros y las decisiones se tomarán por mayoría simple. (...)

Las decisiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable se realizarán mediante resoluciones, a la que se adjuntarán los documentos técnicos y servirán de soportes para realizar los registros contables. Dichas resoluciones, suscritas por el presidente y secretario del Comité, serán los actos administrativos mediante los cuales el Comité emite las decisiones.” (Subrayado fuera del texto)

Mediante el concepto N° 2018200027251 del 11 de mayo de 2018, emitido por la Contaduría General de la Nación y dirigido al Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones-FONCEP, se concluyó:

“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.”

## Consulta 2. Incorporación de activos fijos

El Instructivo 002 de 2015 especifica las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en cuanto a la determinación de los saldos iniciales al 1º de enero de 2018. Al respecto, establece:

### “1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

Un activo se reconoce si la partida tiene un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el valor es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.”

Así mismo, se establecen las siguientes alternativas de medición para las partidas de propiedades, planta y equipo:

“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.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, para los bienes de uso público y bienes históricos y culturales se establecieron las siguientes alternativas de medición:

“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:

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. (...)

d) Medir cada partida de una clase de bienes históricos y culturales utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al valor en libros al 31 de diciembre de 2016.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición y el valor en libros del activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, frente a la definición y reconocimiento de los 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. 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. (...)

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

### “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. (...)

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, (...)

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.

17. Las propiedades, planta y equipo que se reciban en permuta se medirán por su valor de mercado. A falta de este, se medirán por el valor de mercado de los activos entregados y, en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

## 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. (...)

## 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. (...)

## 11.2. 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. (...)

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. (...)

## 11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio. (...)

## 12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

### 12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales, los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad. (...)

3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo,

propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda. (...)

## 12.2. Medición Inicial

7. Los bienes históricos y culturales se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición, los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, los costos de instalación y montaje, los honorarios profesionales, así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones establecidas por la administración de la entidad.

8. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de los bienes históricos y culturales.

9. Cuando se adquiera un bien histórico y cultural en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto. (...)

## 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

### 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.

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.

(...)

#### 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.” (Subrayado fuera del texto)

### Consulta 3. Cargue de cartera por pérdida de beneficio

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

#### “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.

8. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la entidad medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés que haga equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido. (...)

## 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

### 1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

### 1.2. Ingresos por impuestos

5. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

#### 1.2.1. Reconocimiento

6. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme. (...)

### 1.2.2. Medición

8. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.” (Subrayado fuera del texto)

Consulta 4. Corrección de errores de años anteriores y reexpresión de estados financieros

Mediante el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, se definió la Relevancia como Característica fundamental, de la siguiente manera:

#### “4.1.1. Relevancia

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

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Consulta 5. Creación de cuentas contables para depuración contable

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

#### “4.2.3. Comprensibilidad

La comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa.

La información financiera se prepara para usuarios que tienen un conocimiento razonable del sector público, las entidades de gobierno y las actividades económicas, quienes revisan y analizan la información con diligencia. No obstante, a veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar la ayuda de un asesor para comprender información sobre hechos económicos complejos. (...)

### 6.1.2. Pasivos

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

Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad se basa en la información disponible al cierre del periodo para establecer si existe la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. Se considera que existe una obligación presente cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. (...)

La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados beneficios económicos o un potencial de servicio. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, el pago en efectivo; la transferencia o traslado de otros activos; la prestación de servicios; la sustitución de esa obligación por otra; y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normatividad sobre la materia.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

## “3. CUENTAS POR PAGAR

### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. (...)

### 3.5. Baja en cuentas

5. Se 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. (...)

## 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. (...)



## 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.”  
(Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

#### “2407 RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

##### DESCRIPCIÓN

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

#### 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. (...)

## 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. (...)

## 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. (...)

## 48 OTROS INGRESOS

## DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan el valor de los ingresos de la entidad que, por su naturaleza, no son susceptibles de clasificarse en algunos de los demás grupos definidos.

## 4802 FINANCIEROS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera. Así mismo, representa el valor de los ingresos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo de los activos que respaldan beneficios posempleo.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

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

## SE ACREDITA CON:

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

## 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." (Subrayado fuera del texto)

Consulta 6. Reconocimiento giro de recursos a la Superintendencia Nacional de Salud

El inciso 2 del literal e) del artículo 13º de 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, se establece:

“ARTÍCULO 13. FLUJO Y PROTECCIÓN DE LOS RECURSOS. Los actores responsables de la administración, flujo y protección de los recursos deberán acogerse a las siguientes normas:

e) Los municipios y distritos destinarán hasta el 0,4% de los recursos del régimen subsidiado, para financiar los servicios de interventoría de dicho régimen. La interventoría sólo podrá ser contratada con entidades previamente habilitadas departamentalmente y del Distrito Capital, a través de concursos de méritos, de acuerdo con la reglamentación que expida el Ministerio de la Protección Social.

Adicionalmente, los municipios y distritos destinarán el 0,2% de los recursos del régimen subsidiado a la Superintendencia Nacional de Salud para que ejerza la inspección, vigilancia y control en las entidades territoriales. El recaudo al que hace referencia el presente inciso, será reglamentado por el Gobierno Nacional, dentro de los tres (3) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley;” (Subrayado fuera del texto)

Posteriormente, el artículo 119 de la Ley 1438 de 2011 por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 119. RECURSOS PARA FORTALECER LAS FUNCIONES DE INSPECCIÓN VIGILANCIA Y CONTROL. Los recursos a que se refiere el literal e) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007 se destinarán a la Superintendencia Nacional de Salud para que ejerza la inspección, vigilancia y control en las entidades territoriales. El recaudo al que hace referencia el presente inciso, será reglamentado por el Gobierno Nacional, por primera vez, dentro de los tres (3) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley. Los recursos del régimen subsidiado destinados por los municipios y distritos a la Superintendencia Nacional de Salud para que ejerza la inspección vigilancia y control en las entidades territoriales, se incrementarán del 0.2% al 0.4%, que serán descontados de los recursos que del Sistema General de Participaciones para Salud se destinen a los subsidios a la demanda o de los recursos de la subcuenta de Solidaridad del Fosyga, según la reglamentación que expida el Gobierno Nacional.” (Subrayado fuera del texto)

El artículo 16 del Decreto 971 de 2011 por medio del que se define el instrumento a través del cual el Ministerio de la Protección Social girará los recursos del Régimen Subsidiado a las Entidades Promotoras de Salud, se establecen medidas para agilizar el flujo de recursos entre EPS e Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 16. Recursos para la inspección, vigilancia y control. Del monto total estimado de recursos destinados al Régimen Subsidiado en cada entidad territorial, el Ministerio de la Protección Social calculará y girará mensualmente a la Superintendencia Nacional de Salud el 0.4% de los recursos, con cargo a la Subcuenta de Solidaridad del Fosyga.” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 6.1.4. Ingresos, del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, define:

#### “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 del texto)

En este sentido, la Norma de Ingresos sin contraprestación incluida en 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:

## “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.” (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

#### “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.

(...)

#### 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.” (Subrayado fuera del texto)

Consulta 7. Política de costos de financiación.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “18. COSTOS DE FINANCIACIÓN

1. Los costos de financiación son aquellos en los que la entidad incurre y que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Incluyen comisiones e intereses, y cargas financieras relativas a los arrendamientos financieros; además, incluyen las diferencias en cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos de financiación.

##### 18.1. Reconocimiento

2. Se reconocerán como un mayor valor de los activos, los costos de financiación directamente atribuibles a la adquisición, construcción, desarrollo o producción, de un activo apto. Un activo apto es aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado, o para la venta o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado. Los demás costos de financiación se reconocerán como gastos en el periodo en que se incurra en ellos.

3. La entidad definirá en sus políticas contables lo que se considerará como periodo sustancial, atendiendo los distintos tipos de activos.

4. La entidad reconocerá los costos de financiación como parte del activo, siempre que reconozca el activo y tenga la obligación de realizar el pago de la financiación. En caso contrario, los costos de financiación se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo.

##### 18.2. Medición

5. Cuando los fondos que originan los costos de financiación se puedan asociar específicamente a un activo apto, la entidad capitalizará el valor de dichos costos incurridos durante el periodo contable, deduciendo los rendimientos obtenidos por la inversión temporal de tales fondos.



6. Si los fondos se obtienen a través de préstamos genéricos, la entidad determinará el valor de los costos por financiación aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. La tasa de capitalización corresponde al promedio ponderado de los costos de financiación relacionados con los préstamos recibidos por la entidad que han estado vigentes en el periodo.

7. No harán parte de este cálculo, los fondos y costos por financiación que se hayan asociado específicamente a un activo apto. El valor de los costos de financiación que la entidad capitalice durante el periodo, no excederá el total de costos de financiación incurridos durante ese mismo periodo.

8. Cuando el valor en libros o el costo final del activo al cual se le han capitalizado costos de financiación exceda su valor recuperable, su valor neto de realización, o su costo de reposición (según corresponda), se reducirá el valor en libros o se dará de baja el activo de acuerdo con las exigencias de las normas correspondientes. En ciertos casos, el valor reducido o dado de baja se recuperará y se podrá reponer de acuerdo con las normas que correspondan.

#### 18.3. Inicio de la capitalización de los costos de financiación

9. La capitalización de los costos de financiación comenzará en la fecha en la que la entidad cumpla por primera vez, todas y cada una de las siguientes condiciones: incurra en costos relacionados con la adquisición, construcción, desarrollo o producción del activo; incurra en costos de financiación; y lleva a cabo las actividades necesarias en la preparación del activo para el fin previsto.

10. Los desembolsos relativos a un activo incluirán únicamente los desembolsos que hayan dado lugar a pagos en efectivo, transferencias de otros activos o asunción de pasivos que devenguen intereses. El valor de los desembolsos se reducirá por la cuantía de los anticipos y ayudas recibidas en relación con el activo. La entidad podrá usar el valor en libros promedio del activo (incluyendo los costos de financiación capitalizados anteriormente) durante un periodo como una aproximación de los desembolsos a los que se les aplique la tasa de capitalización en ese periodo.

#### 18.4. Suspensión de la capitalización de los costos de financiación

11. La entidad suspenderá la capitalización de los costos de financiación durante los periodos en los que se haya interrumpido el desarrollo de las actividades necesarias para dejar el activo en condiciones de uso, venta o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, siempre que dicha interrupción se extienda de manera significativa en el

tiempo. Durante este periodo de interrupción, los costos de financiación se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Sin embargo, la entidad no suspenderá la capitalización cuando una demora temporal sea necesaria como parte del proceso de preparación de un activo para el uso previsto.

#### 18.5. Finalización de la capitalización de los costos de financiación

12. La capitalización de los costos de financiación finalizará cuando se completen todas, o prácticamente todas, las actividades necesarias para dejar el activo en condiciones de uso, venta o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, según corresponda. Por lo tanto, los costos por financiación posteriores en que incurra la entidad, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

13. Cuando la entidad complete la construcción de un activo por partes y cada parte se pueda utilizar por separado mientras continúe la construcción de las restantes, la entidad cesará la capitalización de los costos de financiación una vez estén terminadas, sustancialmente, todas las actividades necesarias en la preparación de esa parte para el uso previsto.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

### Consulta 1. Decisiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

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 artículo 6º de la Ley 87 de 1993 y en 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, 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.

El numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable referido, estipula que la entidad debe elaborar manuales donde se establezcan políticas, procedimientos y además, donde se describan las diferentes formas en que se desarrollan las actividades contables y se asignen responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

En consonancia con lo anterior, la definición del control interno del artículo 6º de la Ley 87 de 1993 y del numeral 1.1 del Procedimiento mencionado, establece que la determinación de dicho proceso se encuentra bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y su aplicación a cargo de los jefes de cada dependencia, quienes deben contar con herramientas de mejora y sostenibilidad de la información financiera dentro de las cuales se incluye el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una instancia asesora.

Sin embargo, aun cuando en el concepto N° 2018200027251 del 11 de mayo de 2018, emitido por la CGN se estableciera la necesidad de un informe de recomendaciones elaborado por el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, para la realización de la depuración de la cartera hipotecaria y posteriormente, la baja en cuentas debía ser aprobada por el Director General como máximo directivo de la entidad, toda vez que no se observó 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, ello no obsta para que dentro de las competencias del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, se puedan delegar funciones del representante legal o máximo directivo de la entidad, aclarando que aun cuando se señalen los integrantes y funciones del Comité, sin que con ello se exima de la responsabilidad del control interno al representante legal o máximo directivo del Municipio, así como los jefes de cada dependencia.

#### Consulta 2. Incorporación de activos fijos

De acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, un activo es un recurso controlado por la entidad por el resultado de un evento pasado, del cual se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. El control de este, implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener un potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros.

Para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, se debía aplicar el Instructivo 002 de 2015 por una única vez durante el primer periodo de aplicación, por lo cual, la decisión allí tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades planta y equipo, bienes de uso público y bienes históricos y culturales no es modificable con posterioridad.

En este sentido, si en la preparación de los estados financieros a 31 de diciembre de 2018 existían bienes que cumplían los requisitos para ser reconocidos como activos, pero no fueron incorporados contablemente, esto constituye un error por omisión de información que no permite que los estados financieros de la entidad cumplan con todas las

características cualitativas de la información financiera y en consecuencia, la entidad deberá evaluar el momento en el cual ha contado con el control de los bienes.

#### 1. Control de bienes previo a la realización de saldos iniciales a 1º de enero de 2018.

Si se determina que el control de los bienes derivaba de una situación anterior al 1º de enero de 2018, el tratamiento contable para la corrección se realizará de acuerdo con las alternativas de medición escogidas por el Municipio en dicho momento:

1.1. Propiedades, planta y equipo y bienes de uso público medidos de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor:

La corrección del error deberá atender a las acciones detalladas en dicha alternativa en el momento en que se encuentra disponible la información, ajustando las cuentas correspondientes del activo y afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado 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.

Así mismo, deberá calcular la depreciación de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores, afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

1.2. Propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, bienes de uso público medidos a la segunda alternativa, es decir, al costo de reposición a nuevo depreciado y los bienes históricos y culturales medidos a la segunda alternativa, es

decir, al valor de mercado o al costo de reposición, valores determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición:

Para llevar a cabo la corrección de los saldos iniciales bajo esta alternativa, es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2018.

La corrección de errores se efectúa calculando la diferencia entre el valor de mercado, el costo de reposición o el costo de reposición a nuevo depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, así como la baja en cuentas de la depreciación acumulada a 1º de enero de 2018 afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado 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.

Además, deberá calcular la depreciación de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores, afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De acuerdo con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

## 2. Control de bienes entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018.

Ahora bien, si el Municipio determina que el control de los bienes derivaba de una situación ocurrida entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018, el tratamiento contable para la corrección se realizará de acuerdo con la Norma de Propiedades, planta y equipo; Bienes de uso público; Bienes históricos y culturales; Ingresos de transacciones sin contraprestación y Corrección de errores de periodos anteriores.

Por lo tanto, si estos bienes fueron obtenidos por el municipio a través de transacciones con contraprestación, para su reconocimiento estos deberán incorporarse al costo de la fecha en la cual fueron adquiridos reconociendo mediante un débito en las cuentas y

subcuentas respectivas del activo, y un crédito en las subcuentas y cuentas respectivas a la obligación derivada de la transacción.

En el caso de que estos bienes fueran obtenidos a través de transacciones sin contraprestación, se deberá determinar si estos se encuentran sometidos a condiciones, en tanto que si se constituye un ingreso por transferencia no condicionada, la incorporación de dichos activos se realizará al por el valor de mercado, en ausencia de este al costo de reposición y a falta de ambos al valor en libros por el cual lo tenía registrado la entidad cedente, valores determinados en la fecha en que se recibieron los bienes, reconociendo mediante un débito en las cuentas y subcuentas respectivas del activo, y un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En caso contrario, en el que los bienes recibidos se encontrarán sujetos a condiciones estipuladas por la entidad cedente, deberán incorporarse dichos activos por el valor de mercado, en ausencia de este al costo de reposición y a falta de ambos al valor en libros por el cual lo tenía registrado la entidad cedente, valores determinados en la fecha en que se recibieron los bienes, reconociendo mediante un débito en las cuentas y subcuentas respectivas del activo, y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En consecuencia de lo anterior, se deberá establecer si sobre las condiciones estipuladas que originaron el registro del pasivo diferido se han cumplido, con el fin de determinar la amortización correspondiente, para lo cual, la amortización correspondiente al año 2018 se reducirá mediante un débito a la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y se acreditará por el mismo valor la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

La amortización que se efectúe durante el periodo en el cual se corrige el error, impactará directamente el resultado del periodo en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En cualquier circunstancia, el Municipio deberá calcular la depreciación de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores, afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para

la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

### Consulta 3. Cargue de cartera por pérdida de beneficio

De acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, un activo es un recurso controlado por la entidad por el resultado de un evento pasado, del cual se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los ingresos por impuestos se reconocen cuando surge el derecho de cobro, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo, 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.

Así mismo, se establece que la baja en cuenta de estas cuentas por cobrar atenderá al momento en el que los derechos expiren, se renuncien a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran. En este sentido, frente a las normas que autorizaron beneficios tributarios para reducir el valor adeudado por los contribuyentes, y en las cuales se contempló una condición en la cual, si estos deudores entraban en mora en determinado momento este beneficio se perdía, el Municipio no debió ejecutar la baja en cuentas hasta tanto se cumpliera dicha condición, en atención a que aún existía incertidumbre frente a la fecha de pago de dichos valores.

Por lo tanto, previo a la reincorporación de las cuentas por cobrar y atendiendo a la definición de activo señala por el Marco Conceptual, el Municipio deberá evaluar si sobre estas se espera recibir un flujo de efectivo. En caso negativo, no realizará el reconocimiento de dichas cuentas y únicamente revelará el hecho; si realizado el análisis el Municipio determina que recibirá un flujo de efectivo por estos, deberá incorporarlos mediante un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4105-IMPUESTOS, cuando estos hacen parte del mismo periodo contable, en tanto que los ingresos se realizaron en ejercicios anteriores, la incorporación será con un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y

ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, 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 lo cual verificará, por lo menos al final del periodo contable, la existencia de indicios de deterioro, el cual 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).

En todo caso, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Consulta 4. Corrección de errores de años anteriores y reexpresión de estados financieros

*4.1. ¿Si a partir del año 2019, surge corrección de errores de las vigencias 2017 y anteriores en que subcuenta se deben reconocer?*

Dado que el 2017 fue el último año de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente, los errores que se detecten en aplicación del Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de ahora en adelante, correspondientes a omisiones o inexactitudes, incurridas en el año 2017 o anteriores, que debieron corregirse con ocasión de la determinación de los Saldos iniciales a 1º de enero de 2018, serán subsanados de acuerdo con la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, impactando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y las cuentas de los activos y pasivos afectados por el error.

En todo caso, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, se deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los



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

*4.2. ¿Para efectos de evaluar la materialidad de los errores de periodos anteriores, que exige la reexpresión retroactiva de la información comparativa, se debe considerar el valor neto de las correcciones (créditos menos débitos) o el valor absoluto (créditos más débitos)?*

De acuerdo con las consideraciones expuestas anteriormente, se observa que la CGN no realiza la definición de los parámetros para la determinación de la materialidad de los elementos de los estados financieros de las diferentes Entidades, sino que por su parte señala el criterio general, en el cual se considera que la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios; definiendo así, que la materialidad es un aspecto de la relevancia en función de las especificidades 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.

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 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.

Como consecuencia de ello, 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.

*4.3 Entendemos que la reexpresión solo aplica cuando la corrección de errores corresponda a la vigencia 2018 y siguientes. Es decir, si en el año 2019 y siguientes surgen correcciones de errores de la vigencia 2017 y anteriores, independientemente de su valor, NO generan reexpresión de los estados financieros. ¿Es esta interpretación correcta?*

Tal y como se mencionó en la respuesta a la pregunta 4.1, cuando en el año 2019 se detectaron errores de años anteriores al 2017, se debe evaluar si estos afectaron la determinación de los saldos iniciales a 1º de enero de 2018, que serán subsanados de acuerdo con la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, impactando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y las cuentas de los activos y pasivos afectados por el error. Así mismo, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros de acuerdo con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

En caso de que estos errores no afectaran los saldos iniciales a 1º de enero de 2018, por las diferencias de criterios entre el Régimen de Contabilidad Pública precedente y el Marco Normativo aplicable, no corresponderá a realizar ajuste bajo la aplicación de este último.

#### Consulta 5. Creación de cuentas contables para depuración contable

*5.1 ¿Para la baja de pasivos resultado de la depuración contable siempre se debe utilizar la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar, independientemente del concepto a depurar? o ¿es posible crear subcuentas para registrar conceptos por baja en cuentas de beneficios a empleados, saldos a favor y otros pasivos en la cuenta 4802-Financieros en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno? o ¿modificar el nombre del código 480220 por Ganancia por baja en cuentas de pasivos?*

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, una cuenta por pagar se dejará de reconocer cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero, calculando la diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada, la cual se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Cuando la diferencia dé origen a un ingreso, en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, para la baja

en cuentas de las cuentas por pagar señaladas en el Grupo 24, que incluye entre otras las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA y 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, se destinó la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

De igual forma, el catálogo destinó la subcuenta 480222- Ganancia por baja en cuentas de préstamos por pagar, de la cuenta 4802-FINANCIEROS, para efectuar la baja en cuentas del Grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

Ahora bien, en atención a que existen ingresos que no se encuentran clasificados en otras cuentas, para las obligaciones derivadas de beneficios a los empleados a corto plazo como los salarios, la cuenta del ingreso que deberá afectarse será la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS y, para las obligaciones derivadas de las mesadas pensionales, se afectará la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Los casos planteados en su consulta deberán registrarse de conformidad con los anteriores parámetros. En caso de requerirse mayor nivel de detalles, podrán hacer las desagregaciones que estimen convenientes a nivel de auxiliares.

### *5.2 ¿Cuáles subcuentas deben utilizarse para la incorporación de activos o pasivos como resultado del proceso de depuración contable?*

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, define los activos como recursos controlados por la entidad por el resultado de un evento pasado, 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.

Así mismo, estipula que un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados que para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o un potencial de servicio. Para 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, en tanto si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. En este sentido, cuando la entidad evalúa que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos, se considera que existe una obligación presente.

El numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, estipula que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica, deberán adelantar gestiones administrativas para la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. De manera que este numeral solo establece la desincorporación de activos y pasivos, que efectivamente, y entre otras circunstancias, no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.

Por lo tanto, si la entidad determina la existencia de activos y pasivos que no se encuentran reconocidos en sus estados financieros, se debe establecer el momento en el cual correspondían efectivamente a derechos, bienes u obligaciones para la entidad, con el fin de incorporarlos a los estados financieros.

Así, si a 1º de enero de 2018 ya representaban un activo o un pasivo, la medición de estos deberá atender a lo establecido en el Instructivo 002 de 2015, afectado cada una de las subcuentas y cuentas del grupo de activos o pasivos afectados por el error y la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si por el contrario, el Municipio determina que un bien, derecho u obligación constituyó un activo o un pasivo durante el año 2018 pero fue omitido su reconocimiento, se atenderá a lo dispuesto en la Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, aplicable a Entidades de Gobierno, para cada grupo de activos o pasivos, afectando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De igual modo, en concordancia con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

#### Consulta 6. Reconocimiento giro de recursos a la Superintendencia Nacional de Salud

Conforme con la definición del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL contemplada en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, en este se representan los recursos destinados por una entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas, como lo son salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable,

vivienda, medio ambiente, recreación y deporte, además de aquellos orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población. Por lo tanto, de conformidad con las disposiciones legales es incorrecto el uso de la subcuenta 550210- Unidad de pago por capitación régimen subsidiado UPSC-S, por parte del Municipio, para el reconocimiento del gasto por los recursos transferidos a la Superintendencia Nacional de Salud.

Para determinar el tipo de gasto que se originaría en el giro de los recursos a la Superintendencia Nacional de Salud, se debe establecer el tipo de ingreso que consituye para esta última.

De acuerdo con la Norma de Ingresos sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, estos corresponden a los recursos monetarios o no monetarios que reciba una entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Dentro de estos se encuentran los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

Las retribuciones corresponden a ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales, que se originan en las retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado.

Ahora bien, el inciso 2º del literal e), del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007 determinó que los municipios y distritos deben destinar el 0,2% de los recursos del Régimen Subsidiado a la Superintendencia Nacional de Salud, para que este ejerza las funciones de inspección, vigilancia y control en las entidades territoriales, porcentaje que aumentó a 0,4% por el artículo 119 de la Ley 1438 de 2011.

Por lo anterior, dadas las disposiciones establecidas en el párrafo anterior, estos recursos girados a la Superintendencia Nacional de Salud atienden a la definición de los ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, así como específicamente a la de retribuciones, por lo cual el valor de los recursos que se determine deben ser girados a la Superintendencia, deberán registrarse mediante un débito la subcuenta 512010-Tasas, de la cuenta 5120-IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS, y un crédito en la subcuenta 244024-Tasas, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

## Consulta 7. Política de costos de financiación.

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los costos de financiación son aquellos valores en los que se incurren, por fondos que se han tomado prestados. Estos costos pueden ser reconocidos como un mayor valor de los activos, en tanto estén directamente relacionados con la adquisición, construcción, desarrollo o producción de un activo apto, entendido como aquel que requiere necesariamente de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado, para la venta o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado.

En este sentido, cuando estos fondos que originan los costos de financiación puedan asociarse específicamente a un activo apto, la entidad podrá capitalizar el valor de dichos costos, deduciendo los rendimientos obtenidos por la inversión temporal de tales fondos, es decir, que con independencia del título que reciba la inversión temporal si los recursos que se tomaron prestados se van a destinar en su totalidad a la adquisición, construcción, desarrollo o producción de un activo apto, los rendimientos que de estas inversiones se reciban, deducirá los costos de financiación capitalizados.

Ahora bien, en el caso de que los fondos se obtuvieran a través de préstamos genéricos, es decir, que no se apliquen en su totalidad a la adquisición, construcción, desarrollo o producción de un activo apto específico, los rendimientos de las inversiones temporales que se realicen con dichos recursos no serán susceptibles a deducir los costos de financiación capitalizados.

Por lo anterior, en atención a su pregunta, tanto los rendimientos generados por los recursos entregados en administración a mandatarios pendientes por ejecutar, como los fondos de empréstitos que aún pertenecen a la tesorería municipal y generan rendimientos por su tenencia, se deducirán de los costos de financiación, siempre y cuando dichos recursos se destinen únicamente a la adquisición, construcción, desarrollo o producción de un activo apto específico.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000031341 DEL 05-08-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Asuntos no considerados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el registro de la cartera relacionada con el impuesto de alumbrado público

Doctora  
ALID MARÍA LINDARTE RINCÓN  
Área de Contabilidad  
Alcaldía de Bucaramanga  
Bucaramanga, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950002381-2, del día 17 de junio de 2019, en la cual se señala:

“Con el ánimo de obtener claridad frente al procedimiento de registro contable de la Cartera relacionada con el Alumbrado Público, me permito comentar la situación presentada con este impuesto en el Municipio de Bucaramanga, así:

El Alumbrado Público es un impuesto que se cobra por el servicio de iluminación de vías públicas, parques públicos y demás espacios libres de circulación; su cobro va dirigido a los usuarios del servicio público domiciliario de energía eléctrica y los responsables del recaudo son las empresas prestadoras del servicio público de energía domiciliaria en el Municipio de Bucaramanga.

Por ser un Impuesto, el Municipio de Bucaramanga debería realizar la Liquidación Oficial del mismo o Acto Administrativo de determinación del impuesto.

Con el mecanismo del Acuerdo 012 de 2010, se permitía a las empresas prestadoras de servicio de energía incluir la Liquidación mensual del impuesto de Alumbrado Público y realizar su recaudo, en virtud del nexo causal que guarda los dos servicios, sin embargo, por situaciones jurídicas del Acuerdo Municipal No. 012 de 2010, fue declarado nulo el artículo 2° que le permitía a las empresas prestadoras de servicios de energía, el recaudo del mismo.

Con base en lo descrito anteriormente, la consulta que estamos realizando se refiere a cuestionar lo siguiente:

- Cuál sería la información que le permite al área contable aplicar las etapas del proceso contable como son: el reconocimiento, identificación, clasificación, medición inicial, registro, revelación y presentación de Estados Financieros, entendiendo que la administración no posee las bases de los contribuyentes, una liquidación oficial o un acto administrativo que le permita reconocer estos valores mes a mes?
- De acuerdo a una auditoría realizada por la Contraloría Municipal de Bucaramanga, determinaron que “no hay ninguna razón en la mecánica contable que induzca a que la cartera reportada por la ESSA mes a mes no sea incluida en los Estados Financieros”. Esta información es un documento soporte oficial para el registro de este impuesto, entendiendo que el área contable llega una relación con valores globales, sin la identificación de todos los Terceros y quien reporta la información no se constituye en el Deudor, pues es el medio por el cual la entidad recauda este impuesto?
- Si aún no se cuenta con el procedimiento y la información totalmente definidos, es prudente llevar estas partidas en cuentas de orden por efecto de mantener un control sobre las mismas?
- Cuál sería el procedimiento que le permita al Municipio de Bucaramanga reconocer un derecho cierto, medible y exigible de este impuesto de Alumbrado Público en sus Estados Financieros?”

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 97 de 1913, que dió autorizaciones especiales a ciertos Concejos Municipales, establece:

“Artículo 1. ° El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental:



a) El de expendio a los consumidores de los licores destilados. Se exceptúa el alcohol desnaturalizado que se destine a objetos industriales.

b) Impuesto sobre el consumo de tabaco extranjero, en cualquier forma.

c) Impuesto de extracción de arena, cascajo y piedra del lecho de los cauces de ríos y arroyos, dentro de los términos municipales, sin perjudicar el laboreo legítimo de las minas y el aprovechamiento legítimo de las aguas.

d) Impuesto sobre el servicio de alumbrado público.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, la Ley 84 de 1915, emitida por el Congreso de Colombia, por la cual se reforman y adicionan las Leyes 4ª y 97 de 1913, prescribe:

“Artículo 1°. Los Concejos Municipales tendrán las siguientes atribuciones, además de las que le confiere el artículo 169 de la Ley 4ª de 1913:

A) Las que le fueron conferidas al municipio de Bogotá por el artículo 1° de la Ley 97 de 1913, excepto la de que trata el inciso b) del mismo artículo, siempre que las Asambleas Departamentales les hayan concedido o les concedan en lo sucesivo a dichas atribuciones.

B) Reservarse el nombramiento de los empleados municipales creados por los mismos Consejos, en los que se refiere a los ramos de vías de comunicación, fomento e higiene pública, excepto aquellos que por razón de sus funciones tengan el carácter de agentes del Gobernador.” (Subrayados fuera de texto)

Con la Ley 1819 de 2016, emitida por el Congreso de Colombia, por la cual se adopta un reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, se decreta:

“Artículo 351. Límite del impuesto sobre el servicio de alumbrado público. En la determinación del valor del impuesto a recaudar, los municipios y distritos deberán considerar como criterio de referencia el valor total de los costos estimados de prestación en cada componente de servicio. Los Municipios y Distritos deberán realizar un estudio técnico de referencia de determinación de costos de la prestación del servicio de alumbrado público, de conformidad con la metodología para la determinación de costos establecida por el Ministerio de Minas y Energía, o la entidad que delegue el Ministerio.

Artículo 352. Recaudo y facturación. El recaudo del impuesto de alumbrado público lo hará el Municipio o Distrito o Comercializador de energía y podrá realizarse mediante las facturas

de servicios públicos domiciliarios. Las empresas comercializadoras de energía podrán actuar como agentes recaudadores del impuesto, dentro de la factura de energía y transferirán el recurso al prestador correspondiente, autorizado por el Municipio o Distrito, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes al de su recaudo. Durante este lapso de tiempo, se pronunciará la interventoría a cargo del Municipio o Distrito, o la entidad municipal o Distrital a fin del sector, sin perjuicio de la realización del giro correspondiente ni de la continuidad en la prestación del servicio. El Municipio o Distrito reglamentará el régimen sancionatorio aplicable para la evasión de los contribuyentes. El servicio o actividad de facturación y recaudo del impuesto no tendrá ninguna contraprestación a quien lo preste.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Decreto 943 del 2018, emitido por el Ministro de Agricultura y Desarrollo Rural de la República de Colombia, por el cual se modifica y adiciona la Sección 1, Capítulo 6 del Título III del Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, relacionado con la prestación del servicio de alumbrado público, establece:

“Artículo 4°. Modifíquese el artículo 2.2.3.6.1.2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, el cual quedará así: "ARTÍCULO 2.2.3.6.1.2.- Prestación del Servicio.- Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable. De conformidad con lo anterior, los municipios o distritos deberán garantizar la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, así como los niveles adecuados de cobertura.” (Subrayado fuera de texto)

El Acuerdo Municipal 004 de diciembre 22 de 2008, emitido por el Concejo de Bucaramanga, por el cual se expide el Estatuto Tributario del Municipio de Bucaramanga, determina:

“Artículo 107. Sujeto activo. Es el Municipio de Bucaramanga y en el radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

(...)

Artículo 111. Liquidación del Impuesto de Alumbrado Público. La Secretaría de Hacienda del Municipio de Bucaramanga mediante liquidación oficial, determinará para cada usuario en periodos mensuales el impuesto de alumbrado público.

Artículo 112. Mecanismo de Recaudo. El Municipio de Bucaramanga es el responsable por la administración del impuesto de alumbrado público, no obstante El Secretario de Hacienda podrá celebrar convenios con las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarias, prestadoras del servicio de energía eléctrica, como agentes de recaudo, con el fin de que estas cobren el Impuesto que figure en la Liquidación Oficial practicada por la Secretaría de Hacienda, y que será enviada conjuntamente con las facturas del servicio de energía eléctrica.

El Acuerdo 012 del 30 de junio de 2010, emitido por el Concejo Municipal de Bucaramanga, y por medio del cual se modifica la estructura de recaudo del impuesto al servicio de alumbrado público, establece:

“ARTÍCULO SEGUNDO: Modifíquese el artículo 108 del acuerdo 44 de 2008, así:

Responsables del recaudo del Impuesto del Servicio de alumbrado público. Las empresas prestadoras del respectivo servicio de energía domiciliaria en el Municipio de Bucaramanga, serán responsables del recaudo del impuesto al servicio de alumbrado público, de los usuarios del servicio domiciliario de energía eléctrica, de forma mensual. El valor del impuesto se recaudará conjuntamente con el servicio de energía.”

El proyecto de acuerdo 011 de 2019, emitido por el Concejo Municipal de Bucaramanga, por el cual se adopta el Impuesto de Alumbrado Público conforme a lo señalado en la Ley 1819 de 2016, señala:

“Artículo 5. Sujeto Activo: El Municipio de Bucaramanga es el sujeto activo del impuesto de alumbrado público que se causen en su jurisdicción y en el radican las potestades tributarias de administración, gestión, control, fiscalización, investigación, liquidación, discusión, recaudo, devolución, compensación, cobro e imposición de sanciones de los mismos.

Artículo 6. Periodo gravable: El periodo gravable del impuesto de alumbrado público es:

Mensual para los usuarios de energía eléctrica por el consumo mensual de energía como: servicio público domiciliario, autogeneración o cogeneración.

Anual para los propietarios, tenedores o poseedores de inmuebles ubicados dentro de la jurisdicción del Municipio de Bucaramanga cuando no sean usuarios del servicio de energía el periodo gravable y está comprendido entre 1 de enero y el 31 de diciembre del respectivo año.

(...)

Artículo 10. Agentes recaudadores del impuesto. Las empresas sean estas generadoras o comercializadoras, que tengan la calidad de empresa de servicios públicos como cualquiera otra prestadora de servicios de energía en el Municipio, actuaran como agentes recaudadores del impuesto de alumbrado público de los usuarios del servicio de energía eléctrica, de forma mensual.

El valor del impuesto se recaudará conjuntamente con el servicio de energía.

Parágrafo Primero. La Secretaría de Hacienda conforme a las facultades de fiscalización previstas en el presente Acuerdo Municipal, podrá revisar las actividades de recaudo y facturación efectuadas por las empresas prestadoras del servicio de energía, quienes responderán por los dineros dejados de liquidar.

(...)

Artículo 11. Declaración y pago. Los agentes recaudadores de que trata el artículo 8 de este Acuerdo Municipal declararan y pagaran mensualmente el impuesto de alumbrado público que hayan recaudado en los plazos y lugares que señala la Secretaría de Hacienda Municipal.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco normativo para entidades de gobierno, indica en el numeral 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.”

De otro lado, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en las siguientes normas:

#### “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.

##### 2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

(...)

#### 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.

(...)

## 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.

(...)

### 1.2.2. 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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos, expedida mediante la Resolución N° 525 de 2016, y modificada en el numeral 3.2 por la Resolución N° 625 de 2018, establece:

## “2. PROCESO CONTABLE

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

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

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

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Al respecto, 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, determina en los siguientes numerales:

### “2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

#### 2.1. Marco de referencia del proceso contable

##### 2.1.1. Marco normativo del proceso contable

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

### 2.1.2. Políticas de operación

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

(...)

### 3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

#### 3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

##### 3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

##### 3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad. La presentación oportuna y con las características requeridas



por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

### 3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

Es necesario precisar que:

Según las disposiciones de las Leyes 97 de 1913, 84 de 1915 y 1819 de 2016, los Concejos Municipales y Distritales podrán adoptar libremente el impuesto de alumbrado público.

Ahora bien, el Municipio de Bucaramanga actúa como sujeto activo del impuesto de alumbrado público que se cause en su jurisdicción, y sobre el radican las potestades tributarias de administración, gestión, control, fiscalización, investigación, liquidación, discusión, recaudo, devolución, compensación, cobro e imposición de sanciones.

Para la liquidación del impuesto, se ha establecido que los municipios y distritos deberán considerar como criterio de referencia el valor total de los costos estimados de prestación del servicio, para lo cual deberán realizar un estudio técnico tomando como referencia la metodología establecida por el Ministerio de Minas y Energía, o la entidad que delegue el Ministerio.

Una vez se hayan establecido los valores a recaudar, la Secretaría de Hacienda del Municipio de Bucaramanga mediante la liquidación oficial ordenada en el artículo 111 del Acuerdo Municipal 004 de 2008, determinará para cada usuario en periodos mensuales el impuesto de alumbrado público.

Respecto al recaudo del impuesto de alumbrado público, este estará en cabeza de las empresas generadoras o comercializadoras, que tengan la calidad de empresa de servicios públicos, como cualquier otra prestadora de servicios, quienes lo cobrarán conjuntamente con el servicio de energía, con una periodicidad mensual.

Bajo este contexto, se procede a dar respuesta a los interrogantes de su consulta, así:

El impuesto de alumbrado público constituye por Ley, una renta de los Municipios y Distritos, estos últimos por expresa disposición, tienen la responsabilidad de suministrar el servicio de alumbrado público, el cual se podrá prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público, por lo tanto, el recaudo de dicho impuesto deberá destinarse a la prestación, mejora, modernización y ampliación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado.

Ahora bien, el reconocimiento del impuesto de alumbrado se realizará en cumplimiento del principio de devengo, y de los requerimientos de la norma de Cuentas por Cobrar e Ingresos de Transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así las cosas, si la entidad espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través del efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y surge un derecho de cobro determinado en las declaraciones tributarias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos que liquiden las obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el Municipio de Bucaramanga deberá reconocer un activo y un ingreso en los Estados Financieros.

En consecuencia, la liquidación oficial proferida por la Secretaría de Hacienda, en donde se determina para cada usuario en periodos mensuales el valor del impuesto de alumbrado público a recaudar, de conformidad con el artículo 351 de la Ley 1819 de 2016 y el artículo 111 del Acuerdo Municipal 004 de diciembre 22 de 2008, constituye la base para reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por impuestos en los Estados Financieros y aplicar las etapas del proceso contable.

Expedida la liquidación oficial y antes de quedar en firme, se registrará 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 por contra, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr).

Cuando la liquidación oficial se encuentre en firme, la entidad deberá debitar la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público, de la cuenta 1305- IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y acreditar la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público, de la cuenta 4105- IMPUESTOS, por el valor que la Secretaría de Hacienda del Municipio de Bucaramanga haya determinado para cada usuario en la liquidación oficial; alternamente deberá reversar el registro en cuentas de orden anteriormente indicado.

Con la información del recaudo del impuesto de alumbrado público por parte de las empresas recaudadoras, el Municipio debe reconocer un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Cuando las empresas recaudadoras efectúen el giro de los recursos, el Municipio registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En ese sentido, la entidad deberá implementar procedimientos operativos que faciliten la ejecución del proceso contable, y definirlos 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.

Por lo anterior, se debe tener en cuenta que 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.

Para el cumplimiento de lo anterior, la entidad deberá adoptar 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.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000031441 DEL 06-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Registros en subcuentas “otros” Depuración de cuentas por cobrar antiguas.

Doctor  
 LUIS EDUARDO QUEMBA GONZALEZ  
 Coordinador de Grupo de Contabilidad  
 Ministerio de Trabajo  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002539-2 del 11 de julio de 2019 en la cual consulta:

Teniendo en cuenta el Informe de la Auditoría Financiera efectuada al Ministerio del Trabajo de la vigencia 2018 por parte de la Contraloría General de la República, me permito hacer referencia al siguiente hallazgo:

HALLAZGO 6. Subcuentas “Otros” (A) dice:

“(..) El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación Numeral 11, Capítulo II, Título III, indica:

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 revelada 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 Resolución 620 de 2015 (Actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 598 y 625 de 2017) que contiene el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno describe la siguiente cuenta así:

(…)

Los saldos de las subcuentas “131190-Otras contribuciones, tasas e ingresos no tributarios” (Sic) y “138490-Otras cuentas por Cobrar” reportadas en la información financiera del Ministerio del Trabajo a 31 de diciembre de 2018 superan el 5% del total de la cuenta de la cual forman parte y representan el 23.7% del valor total de los saldos de la cuenta mayor “13-Cuentas por Cobrar”.

(…)

El registro a 31 de diciembre de 2018 de la subcuenta 131190 denominada “Otras contribuciones, tasas e ingresos no tributarios” (Sic), representa el 53,7% de la cuenta principal “1311. Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios (...)

Lo anterior, teniendo en cuenta que el saldo a 31 de diciembre de 2018 corresponde a subsidios pagados pendientes por reintegrar de Colpensiones al Fondo de Solidaridad Pensional por concepto de aquellos beneficiarios que no cumplieron con los requisitos del Programa de Aporte en Pensión y afectan sus semanas acreditadas, toda vez que, Colpensiones informa que se está a la espera de la autorización del Ministerio del Trabajo y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para realizar el cruce de cuentas e iniciar el proceso de recuperación de saldos, por lo tanto, se solicita las indicaciones correspondientes sobre la antigüedad de las cuentas de cobro y atendiendo a la Resolución 533 del 08 de Octubre de 2015 y, al Instructivo 002 de la misma fecha de la Contaduría General de la Nación; por medio del cual se imparten instrucciones para la transición al Nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno, se debe aplicar el numeral 1.1.2 Cuentas por cobrar literal c)., dado que la antigüedad en su mayoría viene desde el año 2014.”

De acuerdo con el Plan Único de Cuentas Público de la Contaduría General de la Nación, para entidades del Gobierno no existe una cuenta contable que se asimile a lo requerido por la norma, por lo tanto, le solicitamos muy amablemente a la Contaduría General de la

Nación (Área de Asistencia y Apoyo Técnico), la creación de una cuenta contable que se adapte a tal fin.”

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, anexo a la Resolución Nº 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)

El numeral 6.4 del mismo Marco conceptual, señala lo siguiente:

### “6.4. Revelación de los elementos de los estados financieros

La información financiera se revela en la estructura de los estados financieros, así como en sus notas explicativas.

20 La revelación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información financiera. Las decisiones sobre estos tres asuntos se deben tomar teniendo en cuenta las necesidades que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera de una entidad de gobierno. Las decisiones sobre la selección, ubicación y organización de la información están relacionadas y, en la práctica, es probable que se consideren conjuntamente. (Subrayado 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, 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. (...)

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).

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. (...) (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

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



## CONCLUSIONES

En primer lugar, es necesario precisar que el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación Numeral 11, Capítulo II, Título III, estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

Por tanto, a partir del 01 de enero de 2018, las entidades de gobierno 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.

En esta regulación no se ha establecido el límite del 5% para la utilización de las subcuentas “otros”, 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, de conformidad con el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, la subcuenta 131190 se denomina “Otras cuentas por cobrar por ingresos no tributarios”, y no Otras contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, como lo plantea en la consulta.

Adicionalmente, es necesario precisar que no es viable que las cuentas por cobrar a Colpensiones por concepto de subsidios pagados pendientes por reintegrar, se reconozcan en la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS por cuanto no corresponde a tasas, multas, sanciones, estampillas, entre otros, ni tampoco representa un ingreso por los mismos conceptos, tal como lo describe el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

Al no existir en el Catálogo General de Cuentas un código específico, para reconocer los citados derechos, deberán reclasificarse a la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar por ingresos no tributarios de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Si la Entidad encuentra necesario efectuar registros que le permitan identificar de manera independiente este concepto, bien podrá hacerlo a nivel de auxiliares o en la opción equivalente que le permita la plataforma tecnológica.

Adicionalmente, 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

Dado lo anterior, no se procederá a crear la cuenta y subcuentas objeto de su solicitud.

De otra parte, respecto de la antigüedad de los saldos en las cuentas por cobrar y sobre la aplicación del instructivo 002 de 2015, se precisa que este instructivo tuvo aplicación a primero de enero de 2018 para la determinación de los saldos iniciales.

A partir del primero de enero de 2018, le corresponde a la entidad evaluar cuidadosamente si las cuentas por cobrar reconocidas cumplen con los criterios para su reconocimiento de conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual y 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, es decir que 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.

En caso que el resultado de la evaluación determine que procede la baja por cuanto no cumplen con los criterios para su reconocimiento, 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, como lo establece el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, contenido 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. En caso de tener registrado algún deterioro, este deberá igualmente eliminarse.

Para aquellas cuentas por cobrar que cumplan con los criterios para quedar incorporados en los Estados Financieros, la entidad debe hacer un análisis para establecer si existe evidencia objetiva de deterioro del valor de las mismas, sea por el desmejoramiento de las condiciones crediticias o por el incumplimiento en el plazo para efectuar el pago por parte del deudor, caso en el cual hará el cálculo correspondiente con base en los parámetros establecidos en la Norma de Cuentas por Cobrar contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el resultado se registrará mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000011863 DEL 22-08-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Otros pasivos Ingresos tributarios Asuntos no considerados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Código contable para el registro del Impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple).

Doctora  
MIRYAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN  
Sub contadora de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación  
Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20194000011263, del día 05 de agosto de 2019, en la cual se señala:

“Se requiere definir en SIIF-Nación el concepto IMPUESTO SIMPLE. El cual corresponde al ingreso que percibe la Nación por concepto del recaudo del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación (simple), el cual tiene como hecho generador la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio, su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable.

Para el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el cual se integra al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación (SIMPLE), se mantienen la autonomía de los entes territoriales para la definición de los elementos del hecho generador, base gravable, tarifa y sujetos pasivos, de conformidad con las leyes vigentes (Art. 904 del Decreto 624 de 1989-Estatuto Tributario).

Teniendo en cuenta lo anterior, se requiere una directriz sobre el código contable a utilizar para la definición contable, ya que el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, no contempla dicho concepto.”

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, 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 343 del Capítulo II. Impuesto de Industria y Comercio de la parte XVI. TRIBUTOS TERRITORIALES, establece:

“Artículo 343. Territorialidad del impuesto de industria y comercio. El impuesto de industria y comercio se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada, (...)”  
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018, por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones, determina en el Capítulo I. Impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) del Título V. NORMAS DE FINANCIAMIENTO A TRAVÉS DE MEDIDAS PARA LA REACTIVACIÓN ECONÓMICA, lo siguiente:

“Artículo 66. Impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) para la formalización y la generación de empleo. Sustitúyase el Libro Octavo del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

### LIBRO OCTAVO

#### IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN (SIMPLE) PARA LA FORMALIZACIÓN Y LA GENERACIÓN DE EMPLEO

Artículo 903. Creación del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). Créese a partir del 1° de enero de 2019 el impuesto unificado que se pagará bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), con el fin de reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y, en general, simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente se acojan al régimen previsto en el presente Libro.

El impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) es un modelo de tributación opcional de determinación integral, de declaración anual y anticipo bimestral, que sustituye el impuesto sobre la renta, e integra el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo. El impuesto de industria y comercio consolidado

comprende el impuesto complementario de avisos y tableros y las sobretasas bomberil que se encuentran autorizadas a los municipios.

Este sistema también integra los aportes del empleador a pensiones, mediante el mecanismo del crédito tributario.

(...)

Artículo 904. Hecho generador y base gravable del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). El hecho generador del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) es la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio, y su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable.

Para el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el cual se integra al impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), se mantienen la autonomía de los entes territoriales para la definición de los elementos del hecho generador, base gravable, tarifa y sujetos pasivos, de conformidad con las leyes vigentes.

(...)

Artículo 905. Sujetos pasivos. Podrán ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) las personas naturales o jurídicas que reúnan la totalidad de las siguientes condiciones:

(...)

Artículo 907. Impuestos que comprenden e integran el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). El impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) comprende e integra los siguientes impuestos:

1. Impuesto sobre la renta.
2. Impuesto nacional al consumo, cuando se desarrollen servicios de expendio de comidas y bebidas.
3. El Impuesto sobre las Ventas (IVA), únicamente cuando se desarrolle una o más actividades descritas en el numeral 1 del artículo 908 de este Estatuto.

4. Impuesto de industria y comercio consolidado, de conformidad con las tarifas determinadas por los concejos municipales y distritales, según las leyes vigentes. Las tarifas del impuesto de industria y comercio consolidado se entienden integradas o incorporadas a la tarifa SIMPLE consolidada, que constituye un mecanismo para la facilitación del recaudo de este impuesto.

Parágrafo transitorio. Antes del 31 de diciembre de 2019, los concejos municipales y distritales deberán proferir acuerdos con el propósito de establecer las tarifas únicas del impuesto de industria y comercio consolidado, aplicables bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple).

Los acuerdos que profieran los concejos municipales y distritales deben establecer una única tarifa consolidada para cada grupo de actividades descritas en los numerales del artículo 908 de este Estatuto, que integren el impuesto de industria y comercio, complementarios y sobretasas, de conformidad con las leyes vigentes, respetando la autonomía de los entes territoriales y dentro de los límites dispuestos en las leyes vigentes.

A partir el 1° de enero de 2020, todos los municipios y distritos recaudarán el impuesto de industria y comercio a través del sistema del Régimen Simple de Tributación (Simple) respecto de los contribuyentes que se hayan acogido al régimen Simple.

(...)

Parágrafo 2°. En el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público desempeñará exclusivamente la función de recaudador y tendrá la obligación de transferir bimestralmente el impuesto recaudado a las autoridades municipales y distritales competentes, una vez se realice el recaudo.

Parágrafo 3°. Las autoridades municipales y distritales competentes deben informar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a más tardar el 31 de enero de cada año, todas las tarifas aplicables para esa vigencia a título del impuesto de industria y comercio consolidado dentro de su jurisdicción. En caso que se modifiquen las tarifas, las autoridades municipales y distritales competentes deben actualizar la información respecto a las mismas dentro del mes siguiente a su modificación.

El contribuyente debe informar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en el formulario que esta prescriba, el municipio o los municipios a los que corresponde el ingreso declarado, la actividad gravada, y el porcentaje del ingreso total que le corresponde a cada autoridad territorial. Esta información será compartida con todos los municipios para que puedan adelantar su gestión de fiscalización cuando lo consideren conveniente.

Parágrafo 4°. Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), están obligados a pagar de forma bimestral un anticipo a título de este impuesto, a través de los recibos de pago electrónico del régimen Simple, el cual debe incluir la información sobre los ingresos que corresponde a cada municipio o distrito.

(...)

Artículo 910. Declaración y pago del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) deberán presentar una declaración anual consolidada dentro de los plazos que fije el Gobierno nacional y en el formulario simplificado señalado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) mediante resolución. Lo anterior sin perjuicio del pago del anticipo bimestral a través del recibo electrónico Simple, el cual se debe presentar de forma obligatoria, con independencia de que haya saldo a pagar de anticipo, de conformidad con los plazos que establezca el Gobierno nacional, en los términos del artículo 908 de este Estatuto. Dicho anticipo se descontará del valor a pagar en la declaración consolidada anual.

(...)

El contribuyente deberá informar en la declaración del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) la territorialidad de los ingresos obtenidos con el fin de distribuir lo recaudado por concepto del impuesto de industria y comercio consolidado en el municipio o los municipios en donde se efectuó el hecho generador y los anticipos realizados a cada una de esas entidades territoriales.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Decreto N° 1468 del 13 de agosto de 2019, emitido por el Presidente de la República de Colombia en uso de sus facultades, y por el cual se reglamenta el numeral 7 del parágrafo 3 del artículo 437 y los artículos 555-2 y 903 al 916 del Estatuto Tributario, se modifica y adicional el Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, y se adicional el Decreto 1068 de 2015, único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, en la Sección 1. Sustitución, integración e incorporación al SIMPLE, del Capítulo 1. Generalidades del Título 8. Impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación-SIMPLE, establece:

“Artículo 1.5.8.1.1.1. Sustitución del impuesto la renta y complementarios. El impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación -SIMPLE (en adelante SIMPLE) sustituye el

impuesto sobre la renta y, por tanto, los contribuyentes que opten por este modelo de tributación, no tendrán que declarar ni pagar este tributo.

El impuesto de ganancia ocasional se declarará y pagará en los términos del artículo 908 del Estatuto Tributario.

Artículo 1.5.8.1.1.2. Impuestos y aportes que se integran al régimen simple de tributación. Los impuestos y aportes se integran al régimen simple tributación son los siguientes:

1. El impuesto nacional al consumo a cargo de los responsables que presten los servicios de expendio de comidas y bebidas. Este impuesto mantiene su naturaleza y sus elementos estructurales de determinación para la declaración y pago por medio del SIMPLE, en los términos y condiciones que determina el Estatuto Tributario y el presente Decreto.
2. El impuesto de industria y comercio consolidado a cargo del contribuyente que comprende: el impuesto de industria y comercio, el complementario de avisos y tableros y la sobretasa bomberil establecidos por los distritos y municipios. Este impuesto mantiene su naturaleza y sus elementos estructurales de determinación y pago.
3. El impuesto sobre las ventas -IVA.

(...)

Artículo 1.5.8.1.1.3. Impuestos que se incorporan en la tarifa del SIMPLE. Además de integrarse en el SIMPLE, los impuestos que se incorporan en la tarifa del SIMPLE de la que trata el artículo 908 del Estatuto Tributario son los siguientes:

4. El impuesto sobre las ventas -IVA a cargo de los responsables que realicen exclusivamente actividades empresariales del numeral 1 del artículo 908 del Estatuto Tributario.
5. El impuesto de industria y comercio consolidado a cargo del contribuyente que comprende: el impuesto de industria y comercio, el complementario de avisos y tableros y la sobretasa bomberil establecidos por los distritos y municipios.” (Subrayado fuera de texto)

En el Capítulo 3. Retenciones en la fuente, descuentos, aportes parafiscales, cálculo, liquidación y pago del anticipo bimestral y de la declaración del SIMPLE, de la Sección 2. Ingresos que conforman la base gravable o que computan para el cumplimiento del límite máximo para pertenecer al SIMPLE, personas jurídicas que no podrán optar por el SIMPLE, persona natural que desarrolla empresa para efectos del SIMPLE, definición de tiendas



pequeñas, mini-mercados o micro-mercados y periodo gravable, del Título 8. Impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación-SIMPLE, se establece en el numeral 5 lo siguiente:

“5. Valor a pagar en el recibo electrónico de pago del anticipo bimestral SIMPLE.

El valor a pagar, será el que resulte de sumar los valores positivos discriminados en el recibo de los siguientes conceptos:

5.1. Componente ICA territorial bimestral afectado por las retenciones y autorretenciones a título de ICA que le practicaron o practicó el contribuyente, respectivamente, antes de pertenecer al SIMPLE.

5.2. Componente SIMPLE nacional.

5.3. Impuesto nacional al consumo cuando sea responsable.

5.4. Impuesto sobre las ventas-IVA cuando sea responsable.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 484 de 2017, determina:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

6. 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

(...)

#### 1.2. 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)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece la descripción y dinámica de las siguientes cuentas contables:

#### “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. (...)

2917- RETENCIONES Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor que ha sido liquidado por los contribuyentes y agentes de retención, en las declaraciones tributarias que deben aplicarse por la administración de impuestos, en el momento en que se determinen los impuestos respectivos. (...)

2407- RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

DESCRIPCIÓN

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

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

4105- IMPUESTOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. (...)

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." (Subrayados fuera de texto)

**CONCLUSIÓN**

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

La Ley 1943 de 2018 crea, entre otros impuestos, el Impuesto Unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), para las personas naturales o jurídicas que cumplan con los requisitos del artículo 905 de la Ley antes mencionada. Éste nuevo tributo de orden nacional, declaración anual y anticipo bimestral, sustituye el impuesto sobre la renta, e integra, el impuesto sobre la renta, impuesto nacional al consumo, impuesto sobre las Ventas (IVA), e impuesto de industria y comercio consolidado.

Respecto al Impuesto de industria y comercio consolidado, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público desempeñará exclusivamente la función de recaudador y tendrá la obligación de transferir bimestralmente el impuesto recaudado a las autoridades municipales y distritales competentes.

Para esto, el contribuyente deberá informar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en el formulario que esta prescriba, el municipio o los municipios a los que corresponde el ingreso declarado, la actividad gravada y el porcentaje del ingreso total que le corresponde a cada autoridad territorial. Esta información será compartida con todos los municipios para que puedan adelantar su gestión de fiscalización cuando lo consideren conveniente.

Es necesario recalcar que, el Impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) estará a cargo de las personas que opten voluntariamente por acogerse al mismo, por lo tanto, quienes se inscriban como contribuyentes, no estarán sometidos al régimen ordinario del impuesto sobre la renta por el respectivo año gravable.

Bajo este contexto, la entidad realizará los siguientes registros contables:

Registros contables que se generan con los pagos anticipados

Con los anticipos bimestrales, se deberá reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en las subcuentas 291790-Anticipo otros impuestos, de la cuenta 2917-RETENCIONES Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, por el valor que le corresponde a la nación y 240703-Impuestos de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS por el valor del Impuesto de Industria y Comercio que le corresponde a la entidad territorial.

Cuando se efectuó el giro a las autoridades municipales y distritales del impuesto recaudado por concepto de Industria y comercio, se deberá debitar la subcuenta 240703-Impuestos de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Registros que se generan con la liquidación oficial y actos administrativos en firme

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, la nación deberá reconocer la parte del impuesto que le corresponde mediante un débito en las subcuentas 130575-Otros impuestos nacionales de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y 291790-Anticipo otros impuestos, de la cuenta 2917-RETENCIONES Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y un crédito en la subcuenta 410575-Otros impuestos nacionales de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Por su parte, registrará en cuentas de orden de control el valor que le corresponda a las entidades territoriales, debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por el contrario 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.

En el momento del recaudo, la nación debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará las subcuentas 130575-Otros impuestos nacionales de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y 240703-Impuestos de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Alternamente, cancelará el registro en cuentas de orden, para lo cual 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 el contrario de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Cundo se giren los recursos a las autoridades municipales y distritales por concepto de Impuesto de Industria y Comercio, se deberá debitar la subcuenta 240703-Impuestos de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Es de precisar que, la CGN efectuará el estudio pertinente a fin de considerar la eventual creación de una subcuenta dentro de las cuentas 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y 4105-IMPUESTOS que permita registrar independientemente este tipo de tributo, y de ser viable, en su momento se dará a conocer en el respectivo acto administrativo que contenga la adición que se estime conveniente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000035971 DEL 16-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por Cobrar Activos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento para dar de baja en contabilidad, el registro de los adeudos de los funcionarios cuando las investigaciones los exoneran de toda responsabilidad.

Doctor  
OMAR EFRÉN VARGAS MEJÍA  
Contador Regional del Cesar  
Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA)-Regional Cesar  
Valledupar, Cesar

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950002530-2, del día 10 de julio de 2019, en la cual se señala:

Cuál es el procedimiento para dar de baja en contabilidad, los adeudos de los funcionarios de la entidad, cuando las investigaciones los exoneran de toda responsabilidad.

En llamada telefónica el doctor Omar Efrén Vargas Mejía aclara que, una de las responsabilidades se genera por la pérdida de computadores, pero una vez efectuadas las averiguaciones pertinentes, se encuentra que el funcionario encargado no tiene la obligación de pagar, toda vez que no tuvo culpabilidad. Adicional, el consultante indica que dichas responsabilidades se están registrando en la subcuenta 836101-Internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y quiere conocer el procedimiento administrativo que debe seguir para dar de baja dicho registro en cuentas de orden.

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

**CONSIDERACIONES**

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y modificada por la Resolución N° 484 de 2017, establece en los siguientes numerales:

## “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.

#### 2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

(...)

## 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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada en el Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016 y sus modificaciones, la cual es transversal a los marcos normativos, prescribe en el numeral cuatro lo siguiente:

### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.



En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 193 de 2016 y sus modificaciones, establece en los siguientes numerales:

### “3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

#### 3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

##### 3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

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.

(...)

#### 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 expuestas, se concluye lo siguiente:

Respecto del caso particular, una vez la entidad haya dado de baja del Estado de Situación Financiera los bienes extraviados, deberá proceder a registrar los adeudos de los trabajadores en cuentas de orden, en la categoría de activos contingentes cuando sea posible realizar una medición, y siempre que no exista la certeza suficiente de que la entidad tenga un derecho exigible, del cual espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Cuando las investigaciones determinen que el funcionario es responsable, la entidad deberá reconocer un derecho en el Estado de Situación Financiera, y cancelar el registro en cuentas de orden, para lo cual debitará la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR), y acreditará la subcuenta 836101-Internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO.

Por su parte, si las investigaciones determinan que el funcionario no es responsable, la entidad deberá cancelar el registro en cuentas de orden tal como se indica en el párrafo anterior.

Cabe resaltar que, conforme lo establece la Resolución N° 193 de 2016, 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.

Por lo tanto, la entidad deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte al hecho económico mencionado en la consulta, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, a fin de realizar los registros contables a los que haya lugar de forma oportuna.

Sobre el procedimiento administrativo que la entidad debe seguir para dar de baja los registros efectuados en cuentas de orden, se aclara que, no es competencia de la CGN señalar el procedimiento administrativo que debe realizar el Servicio Nacional de Aprendizaje, toda vez que estos asuntos son propios de la gestión administrativa 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, pues sus propósitos se orientan a la definición de los criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades contables públicas.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000036081 DEL 20-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Transferencias y Subvenciones Cuentas de orden deudoras de control Cuentas de orden acreedoras de control
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos del SGR- Fondo de Desarrollo Regional

Doctora  
ERICA FERNANDA GIRALDO TORO  
Profesional Especializado-Contadora  
Corporación Autónoma Regional de Caldas  
Manizales

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002714-2, del día 30 de julio de 2019, en la cual se señala:

Mediante el acuerdo 42 de noviembre de 2017 del Sistema General de regalías fue aprobado el proyecto 201700040018, de los recursos del Fondo de Desarrollo Regional, designados para el departamento de Caldas, y en el cual se designa a Corpocaldas como ejecutora del proyecto y encargada de contratar la interventoría del mismo.

En la Resolución 470 de 2016 se incorpora el Procedimiento contable para el registro de los recursos del sistema general de regalías, respecto a lo emitido en esta resolución, requerimos claridad respecto al manejo contable que se debía dar a la operación de este proyecto, se debe tener los pagos de este proyecto se estableció con PAC sin situación de Fondos.

En el acuerdo de aprobación específica que los recursos corresponden a los del Fondo de desarrollo Regional, en este caso, analizo los registro contables establecidos en el numeral 9. 9.2 de la resolución 470 “Traslado de recursos del fondo de desarrollo regional como asignaciones directas”, donde Corpocaldas reconocería el recurso así:

“3.2 ...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 la designación como ejecutor podemos manejarlo como asignación directa? Como los recursos de desarrollo regional son aprobados para del Departamento de Caldas y la Corporación como ejecutora, debemos realizar el manejo contable de acuerdo al numeral 15, que como entidad ejecutora no beneficiaria del recurso, se debe manejar como recursos en administración realizando el registro contable en la cuenta 2902?, y sería la Gobernación de Caldas quien contablemente reconozca la regalía como un ingreso?. Si efectivamente el manejo que debía darle la Corporación era como recursos en administración, el tercero a quien le administro los recursos sería la Gobernación?”

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

### CONSIDERACIONES

La Resolución 470 de 2016 incorporó al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, el Procedimiento Contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), el cual 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.

#### 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.

(...)

9. TRASLADO DE RECURSOS DEL FONDO DE DESARROLLO REGIONAL COMO ASIGNACIONES DIRECTAS Cuando, en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, se ajuste el presupuesto bienal del SGR, para trasladar recursos del Fondo de Desarrollo Regional incorporándolos como asignaciones directas y compensaciones de los departamentos, municipios y distritos, se realizarán los siguientes registros contables:

9.1. Registros contables en el SGR Con el acto administrativo que distribuye el recaudo del Fondo de Desarrollo Regional para compensar asignaciones directas, el MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará las asignaciones directas de conformidad con lo establecido en el numeral 3.1 de este procedimiento. Adicionalmente, debitará la subcuenta 939021-Regalías distribuidas al Fondo de Desarrollo Regional para compensar asignaciones directas de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

9.2. Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la asignación directa La entidad territorial beneficiaria de la regalía directa aplicará el procedimiento dispuesto en el numeral 3.2 de este procedimiento, para reconocer tal asignación. (Subrayado fuera de texto)

(...)

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.

Adicionalmente el concepto N° 20192000030281 emitido por la CGN para la Universidad del Valle, señala en sus conclusiones lo siguiente:

“1. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad ejecutora, los registros contables tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), como para la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle) y la entidad ejecutora de los recursos (Universidad del Valle), son los siguientes:

- En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), 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.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual 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 la regalía (Gobernación del Valle)

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, 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.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

De otra parte, en el momento en que surja la obligación por parte de la entidad ejecutora del proyecto, conforme a las condiciones pactadas, se reconoce un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Cuando el SGR realice el giro al contratista o proveedor de los bienes y servicios, la entidad territorial beneficiaria de la regalía cancelará, por el valor girado, el derecho a cobrar al SGR y la obligación con la entidad ejecutora, debitando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- En la entidad ejecutora del proyecto (Universidad del Valle)

En el momento en que surja el derecho por los recursos que se ejecutarán por la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, esta registrará un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el producto de la ejecución será del ejecutor, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte del proveedor, la Universidad del Valle debe registrar un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo formado, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad ejecutora del proyecto reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, se cancelará afectando la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo formado.

El registro contable del gasto por transferencia que realiza la entidad beneficiaria de la regalía y el registro contable del ingreso por transferencia que realiza la entidad ejecutora del proyecto, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Cabe señalar que, en los actos administrativos firmados por la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto, se especificarán las condiciones convenidas para efectuar los desembolsos pactados durante la ejecución de dicho proyecto, los cuales serán concordantes con la entrega de recursos que realiza el SGR al proveedor de los bienes y servicios, de manera que la Gobernación del Valle reconocerá contablemente el gasto por transferencia y la Universidad del Valle el ingreso por transferencia, en la medida en que se ejecutan los recursos y no por el valor total del presupuesto apropiado para el proyecto en los acuerdos OCAD.

Por lo anterior, es pertinente revisar el procedimiento contable que actualmente aplica la Universidad del Valle, toda vez que bajo los lineamientos planteados anteriormente no podrá haber un desfase de períodos contables para efectos del reconocimiento de los ingresos y los respectivos gastos asociados al proyecto, pues siempre habrá correlatividad entre unos y otros, en la medida en que se va ejecutando cada proyecto.

2. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad beneficiaria de la regalía, los registros contables tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), como para la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle) y la entidad ejecutora de los recursos (Universidad del Valle), son los siguientes:

- En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), 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.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual 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 la regalía (Gobernación del Valle)

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, 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.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Ahora bien, por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el activo será de la entidad beneficiaria de la regalía, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte de la entidad ejecutora del proyecto por la ejecución de los recursos, la Gobernación del Valle debe registrar un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del gasto o del activo formado, con crédito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR

COBRAR. Al legalizar el anticipo, este se cancelará afectando la cuenta de Gasto o del Activo formado.

- En la entidad ejecutora del proyecto (Universidad del Valle)

En su calidad de ejecutor, para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.”

## CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, tratándose de recursos del Fondo de Compensación Regional, tanto el SGR, la entidad beneficiaria de las regalías y las entidades ejecutoras, les corresponde aplicar los numerales 3 y 10 del Procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al RCP mediante la Resolución N° 470 de 2016 y los registros contables dependerán 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.

Atendiendo el contexto planteado en la consulta, no es viable la aplicación del numeral 9 del citado procedimiento por cuanto en dicho numeral señala registros contables parte del Sistema General de Regalías para efectos de trasladar recursos del Fondo de Desarrollo Regional incorporándolos como asignaciones directas y compensaciones de los departamentos, municipios y distritos.

Así mismo, si los recursos van a ser transferidos por el SGR directamente al beneficiario final del pago, este hecho no se configura como recursos entregados en administración por parte de la entidad beneficiaria, ni recibidos en administración por parte de la ejecutora, razón por la cual no corresponde aplicar el numeral 15 del mismo procedimiento.

En consecuencia, con fundamento en el concepto 20192000030281 expedido por la CGN sobre el mismo asunto, el cual se expone en las consideraciones, los registros contables son los siguientes:

1. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad ejecutora, los registros contables 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 Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), 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.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso por la Corporación, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual 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 la regalía

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, 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.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

De otra parte, en el momento en que surja la obligación por parte de la entidad ejecutora del proyecto, conforme a las condiciones pactadas, se reconoce un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Cuando el SGR realice el giro al contratista o proveedor de los bienes y servicios, la entidad territorial beneficiaria de la regalía cancelará, por el valor girado, el derecho a cobrar al SGR

y la obligación con la entidad ejecutora, debitando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- En la entidad ejecutora del proyecto

En el momento en que surja el derecho por los recursos la entidad ejecutora, conforme a las condiciones pactadas, esta registrará un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el producto de la ejecución será del ejecutor, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte del proveedor, la entidad ejecutora debe registrar un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo formado, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad ejecutora del proyecto reconocerá un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, se cancelará afectando la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto o activo formado.

El registro contable del gasto por transferencia que realiza la entidad beneficiaria de la regalía y el registro contable del ingreso por transferencia que realiza la entidad ejecutora del proyecto, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Cabe señalar que, en los actos administrativos firmados por la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto, se especificarán las condiciones convenidas para efectuar los desembolsos pactados durante la ejecución de dicho proyecto, los cuales serán concordantes con la entrega de recursos que realiza el SGR al proveedor de los bienes y servicios, de manera que la entidad beneficiaria de la regalía reconocerá contablemente el gasto por transferencia y ejecutora el ingreso por transferencia, en la medida en que se ejecutan los recursos y no por el valor total del presupuesto apropiado para el proyecto en los acuerdos OCAD.

Por lo anterior, es pertinente revisar el procedimiento contable que actualmente se aplica, toda vez que no podrá haber un desfase en el periodo donde se reconocen los ingresos y gastos asociados al proyecto.

2. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad beneficiaria de la regalía o no se conoce dicho beneficiario, los registros contables 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 Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), 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.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la entidad ejecutora, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual 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 la regalía

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, 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.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Ahora bien, por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y si el activo o producto de la ejecución será para la entidad beneficiaria de la regalía, o no se ha definido su destinación, de acuerdo con el proceso



convenido para la entrega de información por parte de la entidad ejecutora del proyecto por la ejecución de los recursos, la entidad beneficiaria debe registrar un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del gasto o del activo formado, con crédito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, este se cancelará afectando la cuenta de Gasto o del Activo formado.

- En la entidad ejecutora del proyecto

En su calidad de ejecutor, para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000036751 DEL 23-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Provisiones Patrimonio de las entidades del gobierno Otros ingresos Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reversión de la provisión por litigios y demandas reconocida en el año 2018. Corrección de errores de periodos anteriores por omisión de información. Ajuste de las cuentas por cobrar por conceptos de tasa, multas o intereses reconocidos en periodos anteriores. Uso de las subcuentas respectivas de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES para corrección de errores de periodos anteriores.

Doctora  
MARÍA EUGENIA QUINTERO GÓMEZ  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Superintendencia Nacional de Salud  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002824-2, del día 09 de agosto de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Con el fin de aclarar el tratamiento técnico contable y atender a lo normado en el Marco Normativo Contable, solicitamos orientación técnica respecto de los siguientes puntos:

- ¿Toda reversión o ajuste de ingresos o gastos del ejercicio anterior o anteriores deberá ser registrada en las cuentas de patrimonio (déficit o excedente de periodos anteriores)?

Este interrogante ya que la Entidad presenta, entre otras, las siguientes situaciones:

1. Con corte a junio 30 de 2019, el Grupo de Defensa Judicial reportó que un proceso judicial provisionado en junio de 2018 (pasivo-gasto), resultó favorable a la Superintendencia; razón por la cual, requiere reversarse la provisión (\$86.217.156.502), a lo que solicito aclarar si ¿esta reversión debe efectuarse afectando el patrimonio en la cuenta resultado de ejercicios anteriores?
2. Dentro de la información que remite Talento Humano a Contabilidad para el reconocimiento de Beneficios a Empleados, con corte a 31 de diciembre de 2018, este valor no se consolidó y ajustó oportunamente por esa dependencia, generando una sobreestimación del pasivo y del gasto respectivo de 2018 en \$6.456.141.366; una vez conocida esta situación en 2019 se realizó un ajuste contable registrando una recuperación (ingreso) y se disminuyó el pasivo. ¿Es preciso reversar la recuperación afectada en 2019 y registrar contra patrimonio, teniendo en cuenta que corresponde a la vigencia anterior?
3. Permanentemente, dentro de la labor de depuración de información el grupo a cargo de la administración y control de las cuentas por cobrar solicita la disminución de ingresos por conceptos de tasa, multas o intereses, ya sea por causación doble de obligaciones, por cambio en aplicación de pagos, revocatoria y otras. Estos ajustes generalmente afectan causaciones de ingresos de vigencias anteriores, ¿deben registrarse afectando el patrimonio?
4. Adicional a esto, el saldo en déficit que presentó la Entidad el año pasado fue por \$-90.081.269.745,06; en caso de que se apliquen las reversiones de gastos de vigencias anteriores a patrimonio, solo con el valor del proceso judicial (punto 1) se agotaría casi en su totalidad el déficit; en caso tal, ¿se disminuiría en su totalidad el déficit y el restante de reversiones se afectarían contra utilidad de ejercicios anteriores? (...)"

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

## CONSIDERACIONES

El numeral 4.2. Cambios en una estimación contable y 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 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señalan:

### “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. (...)

15. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

16. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. (...)

18. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio. (...)

#### 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 de texto)

En numeral 2.4. Obligación probable, del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, establece lo siguiente:

#### “2.4. Obligación probable

(...) 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.” (Subrayado fuera de texto)

En el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 620 de 2015 y sus modificaciones, define la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES como sigue:

“3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES: 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 conformidad con las consideraciones mencionadas se concluye lo siguiente:

1. Reversión de la provisión por litigios y demandas reconocida en el año 2018:

Si el ajuste de la provisión por litigios y demandas reconocida en el año 2018 se efectuó como resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que conllevaron a determinar que la obligación pasó de ser probable a ser posible o remota, entonces le corresponde a la entidad aplicar la Norma de cambios en estimación contable, cuyo efecto es prospectivo, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2701-Litigios y demandas, y acreditando la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Ahora bien, si el ajuste de la provisión por litigios y demandas reconocida en el año 2018 se efectuó con motivo de una corrección de un error de periodos anteriores por omisiones e inexactitudes en la utilización de la información disponible al momento de su reconocimiento, entonces le corresponde a la entidad ajustar el valor de la provisión por litigios y demandas contra la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

## 2. Corrección de errores de periodos anteriores por omisión de información:

Dado que los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2018 presentaron omisiones de información que estaba disponible cuando fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros, entonces la entidad debió ajustar el valor del pasivo por beneficios a los empleados que corresponda contra la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Por lo anterior, deberá reversar el valor registrado en el ingreso, debitando la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

## 3. Ajuste de las cuentas por cobrar por conceptos de tasa, multas o intereses reconocidos en periodos anteriores:

La entidad deberá evaluar en cuál de los siguientes escenarios se ubica el hecho económico que conduce a efectuar el ajuste de las cuentas por cobrar por concepto de tasas, multas o intereses, reconocidas en periodos anteriores:

a. Si el ajuste es producto de una corrección de un error de periodos anteriores por omisiones e inexactitudes que se presentaron en los estados financieros de la entidad con corte a 31 de diciembre de 2018, entonces deberá ajustar el valor de las cuentas por cobrar contra la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

b. Si el ajuste es producto de nueva información o nuevos acontecimientos que conlleven a disminuir las cuentas por cobrar reconocidas en periodos anteriores, entonces la entidad deberá ajustar el valor de las cuentas por cobrar contra la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

#### 4. Uso de las subcuentas respectivas de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES:

Es potestad de la entidad si decide disminuir la totalidad del déficit por la corrección de errores de periodos anterior o afectar directamente la subcuenta de utilidades o excedentes acumulados. Lo anterior, en atención a que la cuenta de resultados de ejercicios anteriores representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de absorción, por lo tanto, es posible la utilización simultánea de las subcuentas 310901-Utilidades o excedentes acumulados y 310902-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, mientras el máximo órgano social u organismo competente define su absorción o distribución.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000036901 DEL 23-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Depuración de cartera por inexistencia del documento en físico que soporta la acreencia

Señora  
ROSIRIS MENDOZA MERCADO  
Montería, Córdoba

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002809-2, el día 8 de agosto de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

“En los estados financieros de una entidad figura una cartera misional de aproximadamente 800 millones de pesos, esta cartera data de entre los años 2016 a 2015, por ende existe la obligación, la acreencia a favor de esa entidad por el monto establecido en el sistema (virtual); no obstante, el documento en físico que soporta la acreencia en favor de esa entidad no aparece en las oficinas en que normalmente debería reposar (archivo, cartera, contabilidad). Así las cosas, el sistema refleja unos estados financieros que no es posible soportar con documentación física.

Por medio del presente solicito concepto sobre el siguiente tema: depuración de cartera de imposible recaudo en entidades estatales.

Como es de nuestro conocimiento a través de Decreto 445 del 2017, el Ministerio de Hacienda reglamentó la depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades públicas del orden nacional. En dicho Decreto señaló que la cartera de imposible recaudo podrá ser depurada y castigada siempre que se cumpla alguna de las siguientes causales:

- (i) Prescripción
- (ii) Caducidad de la acción
- (iii) Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen
- (iv) Inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro y
- (v) Cuando la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente.

Esto origina que no puedan adelantarse acciones que permitan el cobro de las mismas, o en determinado caso predicar de los mismos su prescripción.

En dichos eventos:

¿Existe alguna regulación legal que trate sobre estos eventos?

¿Puede entenderse y/o contarse (y de ser el caso declararse) la prescripción de estas obligaciones (ante la inexistencia del documento que la soporta), contando desde a fecha de registro de la obligación?

¿De tener soportada esta situación (inexistencia del documento soporte de la obligación) por parte de manifestaciones hechas por el área de archivo, presupuesto, contabilidad, cartera, podría también descargarse o depurarse esa obligación de los estados financieros a fin de que refleje de forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad?

¿De qué manera se podrán depurar estados financieros de una entidad pública que predica tener una determinada cartera, pero carece de los soportes físicos que la originaron?

La presente petición se realiza en los términos de la Ley 1755 de 2015.”

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 *ibídem*, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió

la Resolución 193 de 2016 por la cual se incorpora el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, no obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

El numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, establece 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.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 6 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, define los activos de la siguiente forma:

**“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 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)

El numeral 2 del 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, 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.

(...)

### 2.5. 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.

8. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la entidad medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés que haga equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

9. Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la

transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta.

10. El pasivo asociado se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del activo transferido y del pasivo asociado sea el costo de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la CGN emitió la Resolución N° 525 de 2016 por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, que posteriormente fue modificada por la Resolución N° 625 de 2018, en donde establece:

(...)

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

#### 5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

## 5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental. El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia.

## 5.2. 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. (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Previo a resolver sus inquietudes me permito manifestar que, en la contabilidad se reconocen 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.

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, entre otras circunstancias, 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, extinción de los derechos, entre otras, que la misma tenga registrados en su información contable.

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.

Hecha estas precisiones a continuación se resuelven sus inquietudes en los siguientes términos:

¿Existe alguna regulación legal que trate sobre estos eventos?

Al respecto, se recomienda consultar la siguiente normativa:

- La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, donde se estipula que toda entidad, bajo la



responsabilidad de sus directivos, debe definir un conjunto de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de sus procesos.

- La Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública, en donde se señalan aspectos relacionados con la gestión del recaudo de cartera pública de conformidad con los principios que regulan la Administración Pública, contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, que obliga a los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna.
- El Decreto 4473 de 2006, mediante el cual se reglamentó el artículo 2º, numeral 1º, de la citada Ley 1066 de 2006, donde se establecen aspectos relacionados con el contenido mínimo del reglamento interno del recaudo de cartera que debieron expedir las entidades públicas mediante normatividad de carácter general, lo cual también debió hacer mención a las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.
- El Código Civil, Título XIV: “De los Modos de Extinguirse las Obligaciones y Primeramente la Solución o Pago Efectivo”, así como la demás regulación que sobre este particular se encuentra en el ordenamiento jurídico colombiano.
- Para el caso específico de las entidades públicas de orden nacional, estas 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.
- Ahora bien, desde la perspectiva de la normativa contable pública, 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 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a 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 Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

¿Puede entenderse y/o contarse (y de ser el caso declararse) la prescripción de estas obligaciones (ante la inexistencia del documento que la soporta), contando desde la fecha de registro de la obligación?

Es necesario precisar que las obligaciones nacen en virtud de las fuentes de las obligaciones reguladas en el ordenamiento jurídico colombiano, no nacen en virtud de un registro contable. El reconocimiento contable de las cuentas por cobrar debe realizarse cuando el acreedor tenga un derecho, asimismo, el deudor deberá reconocer la respectiva cuenta por pagar cuando tenga una obligación.

En este sentido, el hecho de que se mantengan reconocidas cuentas por cobrar en la contabilidad, no significa que sobre ellas deje de correr el término de prescripción, el de caducidad, o dejen de acaecer otros fenómenos jurídicos; asimismo, el realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, no significa que sobre los derechos ocurran, entre otros, fenómenos jurídicos como la prescripción o la caducidad, pues la configuración de dichos fenómenos, así como su término, está regulada en el ordenamiento jurídico.

En este sentido, el término de prescripción deberá contarse con sujeción a lo estipulado en el ordenamiento jurídico, no desde el momento en que se realizó el registro contable.

¿De tener soportada esta situación (inexistencia del documento soporte de la obligación) por parte de manifestaciones hechas por el área de archivo, presupuesto, contabilidad, cartera, podría también descargarse o depurarse esa obligación de los estados financieros a fin de que refleje de forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad?

¿De qué manera se podrán depurar estados financieros de una entidad pública que predica tener una determinada cartera, pero carece de los soportes físicos que la originaron?

Como se mencionó en párrafos precedentes, habrá lugar a la baja en cuentas contables de las cuentas por cobrar, cuando las mismas no cumplan con los requisitos para su reconocimiento, esto es, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable.

Por consiguiente, la entidad deberá evaluar, de cara a lo estipulado en la normativa que le es aplicable, si el hecho de que sus derechos no consten en un documento escrito significa, necesariamente, que no pueda obtener su pago. De ser este el caso, se deberá proceder a realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar.

Para el efecto, se realizará el registro 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 el caso de que la cuenta por cobrar se encuentre deteriorada, se deberá afectar con un débito la subcuenta respectiva a la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) por el valor que allí se encuentre reconocido.

Si por el contrario, de la evaluación hecha por la entidad se desprende que conforme al ordenamiento jurídico puede obtener el pago de los derechos, previo proceso judicial o trámite administrativo correspondiente, no habrá lugar a que se realice la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, pues la inexistencia del documento no implicaría la ausencia del derecho a percibir las sumas adeudadas.

En este evento, se deberá evaluar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, 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. La diferencia entre el valor en libros y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, será registrada con crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR.

Adicionalmente es preciso advertir que conformidad con lo establecido en el norma del Proceso Contable y Sistema Documental anexa a la Resolución N° Resolución N° 625 de 2018, la entidad 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 soportes documentales correspondientes.

Por consiguiente, los procesos de depuración contable recaen en las instancias administrativas, quienes son las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios de la entidad, atendiendo los lineamientos generales en materia de calidad de la información, razón por la cual es imperioso que la Entidad emprenda todas las acciones indispensables para poner en orden esta situación, teniendo en cuenta que las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenibilidad del sistema de información, de conformidad con lo establecido en la Resolución No. 193 de 2016 “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000044191 DEL 05-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros activos Otros pasivos Transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los convenios interadministrativos suscritos por la Región Administrativa y de Planeación Especial - Región Central.

Doctor  
CARLOS EDUARDO RODRÍGUEZ CHAPARRO  
Financiera  
Región Administrativa y de Planeación Especial - Región Central  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002729-2, del 31 de julio de 2019, en la cual solicita el tratamiento contable de los convenios interadministrativos, para lo cual adjunta el convenio interadministrativo No. SIR-CDCVI-010 celebrado entre el Departamento de Cundinamarca-Secretaría de Integración Regional y la Región Administrativa y de Planeación Especial - Región Central, y el convenio interadministrativo N° 358, celebrado entre la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico y la Región Administrativa y de Planeación Especial - Región Central.

**CONSIDERACIONES**

El convenio interadministrativo No. SIR-CDCVI-010 celebrado entre el Departamento de Cundinamarca-Secretaría de Integración Regional y la Región Administrativa y de Planeación Especial - Región Central, el 23 de mayo de 2019, establece:

**“CLAUSULA PRIMERA: OBJETO.-** Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el departamento de Cundinamarca, y la Región Administrativa de Planeación Especial - RAPE- para generar acciones tendientes a cumplir con el proyecto de “incentivos a la conservación” en el Departamento de Cundinamarca de conformidad con las especificaciones técnicas definidas.

**CLAUSULA SEGUNDA:** (...) Obligaciones del departamento de Cundinamarca: 1) Realizar los aportes establecidos en el convenio interadministrativo. 2) Efectuar el seguimiento de la correcta ejecución técnica y financiera del proyecto. 3) Divulgar los resultados y avances obtenidos en la ejecución del presente proyecto. 4) Prestar la colaboración necesaria para la debida ejecución del proyecto. 5) Suministrar información requerida oportunamente para el desarrollo del mismo. 6) Liquidar el convenio en los términos acordados. 7) Las demás que se requieran para el cumplimiento del objeto pactado y de los fines del convenio.

Obligaciones Específicas de la RAPE - Región Central 1) Elaborar y presentar el plan operativo, el cual debe contener actividades, productos y tiempos, orientados al cumplimiento del alcance del presente convenio para aprobación del supervisor. 2) Orientar al personal vinculado en el modelo de incentivos a la conservación desarrollado por la Rape. 3) Realizar los procesos contractuales necesarios para el cumplimiento del convenio. 4) Cumplir con el objetivo y alcance del convenio. 5) Cumplir oportunamente con la entrega de cada uno de los productos y actividades requeridas para la ejecución del convenio. 6) Brindar información al departamento acerca de las actividades desarrolladas con ocasión del convenio. 7) Abrir a nombre del convenio una cuenta bancaria en la que manejará con exclusividad los recursos atinentes al mismo. 8) Cumplir con lo establecido en el artículo 50 de la ley 789 de 2002, modificado por el artículo 1° de la ley 828 de 2003, relacionado con los sistemas de salud, ARP, pensiones y aportes a cajas de compensación familiar, ICBF, SENA, cuando a ello haya lugar, durante la ejecución del convenio y hasta su liquidación. 9) Dar aplicabilidad a los lineamientos dados por el supervisor para la ejecución del convenio. 10) Reintegrar a la gobernación de Cundinamarca - secretaría de integración Regional previa liquidación del convenio, los saldos de los recursos aportados que no sean ejecutados dentro de los plazos de ejecución pactados, así como los respectivos rendimientos financieros. (...)

**CLAUSULA CUARTA:** (...) **FORMA DE DESEMBOLSO LA GOBERNACIÓN DE CUNDINAMARCA -SECRETARIA DE INTEGRACIÓN REGIONAL** efectuará un solo desembolso del 100% de un valor de TRESCIENTOS MILLONES DE PESOS (300.000.000) M/CTE contra entrega del plan de trabajo, cronograma de actividades, presentación de la cuenta de cobro correspondiente y certificación de pago de seguridad social y pago de parafiscales; dentro de los diez (10) días siguientes a la firma de acta de inicio”.

Por su parte, el convenio interadministrativo N° 358, celebrado entre la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico y la Región Administrativa y de Planeación Especial - Región Central, del 26 de junio de 2019, indica:

“1. OBJETO. Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros, entre la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico y la región Administrativa y de Planeación Especial - RAPE Región Central, para adelantar acciones que contribuyan al mejoramiento de la eficiencia del sistema de abastecimiento y seguridad alimentaria de Bogotá y los territorios que integran la Región Central.

2. ALCANCE DEL OBJETO. Con la implementación de las acciones aquí propuestas se busca generar un documento técnico que contribuya al mejoramiento del sistema de abastecimiento alimentario y de seguridad alimentaria y nutricional para la ciudad de Bogotá D.C. El documento permite a la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico contar con recomendaciones y orientaciones de impacto regional orientadas a afrontar las necesidades actuales y futuras de la cadena de suministro de alimentos del Distrito Capital. Y a su vez, le permita a la Región Administrativa y de Planeación Especial RAPE articular al Distrito Capital como actor fundamental del Plan de Abastecimiento de Alimentos de la Región Central, el cual en la actualidad se encuentra en proceso de formulación. Para el efecto, se utilizarán técnicas cualitativas que involucren la participación de actores institucionales, públicos y privados, sociales y comunitarios.

5. FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS APORTES. Aportes de la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico: La suma de: DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE. (\$200.000.000) en efectivo, que serán destinados para la elaboración de un Documento Técnico de Soporte DTS que servirá como instrumento de planeación para la CISAN, la SDDE y la DERRA; en el cual se contemple el desarrollo del componente de sistema de abastecimiento sostenible de la política pública de seguridad alimentaria PPSAN.

Aportes del Asociado: La suma de SETENTA Y SEIS MILLONES OCHOCIENTOS OCHENTA Y TRES MIL SETECIENTOS CUARENTA Y NUEVE PESOS M/CTE (\$76.883.749), en especie, representado en el valor de los honorarios del equipo encargado de la formulación del Plan de Abastecimiento de Alimentos de la Región Central. (...)

PARAGRAFO TERCERO: Si se llegasen a generar rendimientos financieros con los recursos del Distrito Capital, pertenecen exclusivamente a éste, no pueden ser destinados para compromisos diferentes y deberán ser consignados ante la Dirección Distrital de Tesorería dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la fecha de su liquidación, término que se contará desde el respectivo abono en cuenta del asociado.

El Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el Marco Normativo 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 señala 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

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado, de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, derecho de propiedad de los recursos, contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados



únicamente para su administración, existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Una vez las entidades intervinientes tengan definido lo anterior, podrán contar con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

Dado que, en los convenios interadministrativos entre el Departamento de Cundinamarca y la Región Central adjuntos en la consulta no permiten identificar quién tiene el control de los recursos ni quién asume los riesgos sustanciales, siendo este un factor determinante para dilucidar los registros contables que deben efectuar las partes, las entidades involucradas deberán definir los elementos esenciales, apoyados en juicios profesionales, para determinar a cuál de los siguientes escenarios, corresponde la intención del acto jurídico celebrado entre las mismas:

a. Recursos entregados en administración a la Región Central

La entidad que recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un convenio interadministrativo, asume responsabilidades 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, Región Central no ejerce control sobre los recursos recibidos y 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.

Cuando la esencia económica del acuerdo legal corresponde a lo señalado anteriormente, el tratamiento contable será el siguiente:

Cuando Región Central ejecuta un convenio en el que asume responsabilidades de administración, 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 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Del otro lado, la entidad que entrega los recursos debe registrar tal hecho 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, la entidad principal debe actualizar el valor de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada.

La entidad administradora de los recursos no acumula en las cuentas de la situación financiera ni en los resultados del periodo la ejecución de los recursos, sin embargo, de forma alterna, deberá usar las cuentas de orden para efectuar seguimiento y control a la ejecución de los recursos recibidos de la entidad cedente.

#### b. Entidad financiadora transfiere la titularidad de los recursos a Región Central

Cuando la entidad entrega los recursos y cede la titularidad plena de los mismos a la Región Central, sin exigir contraprestación directa, dicha operación constituye un gasto por subvención para la entidad cedente y un ingreso por subvención para la Región Central. Sin embargo, en algunos convenios se pacta que el derecho de los recursos se obtiene al momento de cumplir condiciones específicas, tal como el requisito de invertirlos específicamente en el objeto del contrato y el reintegro de los recursos que no sean ejecutados.

De acuerdo a la existencia o no de condiciones específicas, la entidad podrá adherirse a uno de los dos tratamientos expuestos a continuación:

##### i. Subvención sin condiciones

Si en el convenio interadministrativo no se han establecido condiciones, cuando la entidad cedente ordene el pago de los recursos a la entidad que recibe, esta última reconoce un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el recaudo de los recursos, la Región Central deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

##### ii. Subvención condicionada

Si en el convenio interadministrativo se han impuesto condiciones, cuando la entidad cedente ordene el pago de los recursos a la entidad que recibe, esta última reconoce 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 recaudo de los recursos, la Región Central deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Cuando la Región Central inicie la ejecución de los recursos reconocerá los activos o gastos que corresponda y su respectiva cuenta por pagar, alternamente, reconocerá el ingreso por subvención y amortizará el pasivo diferido, mediante un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

#### c. Prestación de servicios

Cuando se trata de un acuerdo legal mediante los que se pactan obligaciones de hacer, por sí misma o mediante un tercero, obrando por cuenta propia y bajo su riesgo, la entidad responsable de satisfacer el objeto del convenio, 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.

Para reconocer los hechos económicos derivados del cumplimiento de los compromisos adquiridos en desarrollo de un convenio en el que la Región Central asume, por su cuenta y riesgo, obligaciones 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 para reconocer el ingreso correspondiente.

Ahora bien, si los recursos se reciben a título de anticipo, deberá reconocerlos como un pasivo, en 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 los recursos:

La Región Central 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 Región Central 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 Región Central reciba los bienes o servicios contratados.

- Reconocimiento de inventarios:

Cuando la Región Central 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 Región Central 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 Región Central 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 Región Central deberá reconocer los ingresos de acuerdo con el progreso que se tenga respecto a las obligaciones pactadas, pues se debe llevar a cabo el objeto del contrato en las condiciones adecuadas para la culminación del proyecto.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000046241 DEL 09-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de multas por cobrar por parte del Instituto de Tránsito y Transporte de Sogamoso.

Doctora  
YHENY ALEJANDRA NARANJO FIGUEROA  
Contadora Pública  
Sogamoso, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002755-2, del día 01 de agosto de 2019, en la cual solicita el registro contable adecuado para el reconocimiento de deudores, teniendo en cuenta que:

“... el Instituto de Transito [sic] y Transporte de Sogamoso luego de convergencia al nuevo marco normativo está haciendo un reconocimiento cierto de cartera y la cifra que nos emite el área de cobro coactivo es una cifra afectaría demasiado sí reconoce como afectación del patrimonio y tampoco se podría reconocer como un ingreso pues no estaría revelando la realidad del hecho económico, cabe resaltar que el proceso en cobro coactivo es iniciado con base en el procedimiento para cobro establecido en el Estatuto Tributario Art 823 y posteriores, lo que nos hace dudar en el momento del reconocimiento de deudores en contabilidad pues así como se inician procesos de cobro y acuerdo de pago no se refleja el pago de los deudores, es decir pueda que estos cancelen su deuda o puede que no, sin contar que algunos procesos están a punto de prescribir, lo cual genera incertidumbre.”

En comunicación telefónica con su oficina, se aclara que la cartera a que hace referencia en la consulta corresponde a las multas interpuestas por infracciones de tránsito.

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 párrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.” (Subrayado fuera de texto)

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; (...)

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

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, 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 tuvieren 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 entidad 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 deberá reconocer cuando en contra de la decisión no proceda recurso alguno o se haya resuelto el mismo, 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.

Las multas son concebidas como ingresos no tributarios, y de acuerdo con las Normas anexas a la Resolución N° 484 de 2017, como ingresos sin contraprestación. Por lo anterior, deberá realizarse el registro contable de las multas una vez cumplan con los requisitos para su reconocimiento, 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 con certeza no existirá flujo de recursos financieros en su favor, 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.

Las situaciones excepcionales de que trata el párrafo anterior se refieren a aquellas en las que la entidad no puede realizar el cobro por situaciones ajenas o externas, como por



ejemplo que la relación costo-beneficio existente sea desfavorable o implique un detrimento patrimonial para la entidad, que se conozca con plena certeza que el deudor no cuenta con capacidad económica para efectuar el pago, entre otras circunstancias, más no la renuencia de la administración de llevar a cabo el cobro.

De igual modo, si con posterioridad al reconocimiento de la cuenta por cobrar por multas, la Entidad concluye que dejan de cumplir con las condiciones para su reconocimiento, por cuanto los derechos han expirado, se ha renunciado a ellos, o los riesgos y ventajas inherentes se han trasferido, se deberá proceder a dar la baja en cuentas de los estados financieros, para ello la entidad puede efectuar la depuración de cartera por alguna de las causales descritas en el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución 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 en cuentas de alguno(s) de los derechos, la Entidad deberá efectuar el respectivo castigo debitando la subcuenta 138614 - Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 1386 - DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando la subcuenta 131102 - Multas, de la cuenta 1311 - CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, en cuanto las razones obedezcan al deterioro de la cuenta. En caso de que exista diferencia, o que existan razones para proceder a la baja en cuentas, diferentes al deterioro, esta se registrará en la subcuenta 580423 - Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804 - FINANCIEROS.

Una vez se 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. 20192000056081 DEL 01-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuentas recíprocas en la liquidación y recaudo de las regalías.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuentas recíprocas en la liquidación y recaudo de las regalías.

Doctora  
ADRIANA PATRICIA ROJAS LA ROTTA  
Líder de Aseguramiento Contable  
Ecopetrol S.A.  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550003126-2 del 5 de septiembre de 2019, mediante la cual manifiesta que en atención al compromiso adquirido mediante la mesa de trabajo N° 1 realizada el 12 de agosto de 2019 con la CGN, solicita conocer con qué entidad debe reportar la reciprocidad de los saldos registrados en cuentas por pagar de regalías, toda vez que esto no se indica en el Procedimiento Contable para el Registro del Sistema General de Regalías. Menciona que la Empresa ha estado asociando estas cuentas por pagar con la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), entidad que emite la cuenta de cobro a Ecopetrol S.A., sin embargo, la cuenta por cobrar por el mismo concepto la está reportando el Sistema General de Regalías, por lo que se presentan diferencias en el reporte de las operaciones recíprocas.

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

**CONSIDERACIONES****Generales:**

La Ley N° 1530 de 2012 “Por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías”, indica lo siguiente:

**“ARTÍCULO 14. LIQUIDACIÓN.** Se entiende por liquidación el resultado de la aplicación de las variables técnicas asociadas con la producción y comercialización de hidrocarburos y minerales en un periodo determinado, tales como volúmenes de producción, precios base de liquidación, tasa representativa del mercado y porcentajes de participación de regalía por recurso natural no renovable, en las condiciones establecidas en la ley y en los contratos. El Ministerio de Minas y Energía, la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería, serán las máximas autoridades para determinar y ejecutar los procedimientos y plazos de liquidación según el recurso natural no renovable de que se trate. Las regalías se causan al momento en que se extrae el recurso natural no renovable, es decir, en boca de pozo, en boca de mina y en borde de mina. (...)

**ARTÍCULO 15. PRECIOS BASE DE LIQUIDACIÓN DE REGALÍAS Y COMPENSACIONES.** La Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería señalarán, mediante actos administrativos de carácter general, los términos y condiciones para la determinación de los precios base de liquidación de las regalías y compensaciones producto de la explotación de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de lo pactado en los contratos vigentes a la fecha de promulgación de la presente ley. (...)

**ARTÍCULO 16. RECAUDO.** Se entiende por recaudo la recepción de las regalías y compensaciones liquidadas y pagadas en dinero o en especie por quien explote los recursos naturales no renovables, por la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería.

La Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería establecerán mediante acto motivado de carácter general, el pago en dinero o en especie de las regalías. (...)

**ARTÍCULO 17. TRANSFERENCIA.** Se entiende por transferencia el giro total de los recursos recaudados por concepto de regalías y compensación en un periodo determinado, que realizan sin operación presupuestal, la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería, a la Cuenta Única del Sistema General de Regalías que establezca la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El Gobierno Nacional determinará los plazos y condiciones para la transferencia de los señalados recursos.

La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público administrará los recursos que se transfieran a la Cuenta Única del Sistema General de Regalías hasta tanto se efectúen los giros periódicos a cada uno de los beneficiarios y administradores de los recursos del Sistema General de Regalías. El ejercicio de la anterior función de administración, se realizará teniendo en cuenta que las

obligaciones de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público son de medio y no de resultado, razón por la cual no implicará el otorgamiento de garantías de rentabilidad mínima sobre los recursos administrados. (...)” (Subrayado fuera de texto)

### **Marco Normativo para Entidades de Gobierno:**

El Procedimiento Contable para el Registro del Sistema General de Regalías (SGR), contenido en la Resolución N° 470 de 2016 emitida por la CGN, señala lo siguiente:

#### **“1. LIQUIDACIÓN, RECAUDO Y TRANSFERENCIA DE LAS REGALÍAS DE HIDROCARBUROS**

##### **1.1. Liquidación de la regalía**

Con la liquidación provisional de las regalías de hidrocarburos, que realiza la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), se efectuarán los siguientes registros contables.

##### **1.1.1. Registros contables en la ANH**

Teniendo en cuenta que tanto el derecho como el ingreso por regalías se registran en el SGR con base en la información que suministra la ANH sobre la liquidación de las mismas, la ANH llevará un control en cuentas de orden deudoras para lo cual debitará la subcuenta 836501-Hidrocarburos de la cuenta 8365-REGALÍAS POR RECAUDAR y acreditará la subcuenta 891527-Regalías por recaudar de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

##### **1.1.2. Registros contables en el Sistema General de Regalías (SGR)**

Con la información que suministre la ANH sobre la liquidación provisional de las regalías (con independencia de la vigencia a la cual corresponda la liquidación de la regalía), el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), en la contabilidad del SGR, reconocerá los derechos por este concepto, para lo cual se debitará la subcuenta 131401-Hidrocarburos de la cuenta 1314- REGALÍAS, por las regalías monetarias, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1530-EN PODER DE TERCEROS, por las regalías en especie, y se acreditará la subcuenta 411101- Hidrocarburos de la cuenta 4111-REGALÍAS. (...)

##### **1.2. Recaudo de las regalías y de los rendimientos**

##### **1.2.1. Registros contables en la ANH**

Con el recaudo de las regalías en efectivo o de las regalías en especie comercializadas, la ANH debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240702-Regalías de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Adicionalmente, la ANH disminuirá las cuentas de orden deudoras de control debitando la subcuenta 891527-Regalías por recaudar de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836501-Hidrocarburos de la cuenta 8365-REGALÍAS POR RECAUDAR. Si se generan rendimientos durante el tiempo que los recursos permanecen en poder de la ANH, con el recaudo, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros 2407- RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

### 1.2.2. Registros contables en el SGR

Las regalías recaudadas por la ANH (que no hayan sido giradas al SGR), se registrarán por el MHCP, en la contabilidad del SGR, mediante un débito a la subcuenta 138444-Regalías y rendimientos recaudados pendientes de transferir al Sistema General de Regalías de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta 131401-Hidrocarburos de la cuenta 1314- REGALÍAS. El anterior registro se efectuará con base en la información que suministre la ANH.

Los rendimientos recaudados por la ANH (que no hayan sido girados al SGR), se registrarán por el MHCP, en la contabilidad del SGR, mediante un débito a la subcuenta 138444-Regalías y rendimientos recaudados pendientes de transferir al Sistema General de Regalías de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta 480240-Rendimientos de recursos del Sistema General de Regalías de la cuenta 4802-FINANCIEROS. El anterior registro se efectuará con base en la información que suministre la ANH.”  
(Subrayado fuera de texto)

### **Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Público:**

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

“Pasivos

4.15 Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Con base en lo establecido en la Ley 1530 de 2012, la ANH es la entidad encargada de realizar la liquidación y recaudo de los recursos relacionados con las regalías por hidrocarburos para después transferirlos al SGR. Por su parte, el Procedimiento Contable para el Registro del Sistema General de Regalías (SGR), señala que los derechos relacionados con la liquidación de las regalías de hidrocarburos deben ser registrados en la contabilidad del SGR con base en la información proporcionada por la ANH mediante una cuenta por cobrar en la subcuenta 131401-Hidrocarburos, de la cuenta 1314- REGALÍAS, mientras que la ANH deberá llevar un control en cuentas de orden deudoras, debitando la subcuenta 836501-Hidrocarburos, de la cuenta 8365-REGALÍAS POR RECAUDAR, y acreditando la subcuenta 891527-Regalías por recaudar, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR).

De acuerdo con lo anterior y para asegurar la reciprocidad de los saldos, cuando surja la obligación de pago de las regalías, Ecopetrol deberá reconocer un pasivo mediante una cuenta por pagar, homologada en el Catálogo General de Cuentas de la CGN en la subcuenta 244010-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 2440-IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS, cuyo tercero asociado debe ser el SGR, entidad que tiene el derecho sobre dichos recursos, lo anterior, pese a que la cuenta de cobro sea expedida por la ANH y los recursos sean girados a esta entidad.

Cuando la ANH realice el recaudo de los recursos, esta deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta 240702-Regalías de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, la cual será recíproca con la subcuenta 138444-Regalías y rendimientos recaudados pendientes de transferir al Sistema General de Regalías, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, registrada por el SGR.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000056131 DEL 01-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los fallos con responsabilidad fiscal proferidos por la Contraloría General del Departamento de Magdalena

Doctora  
MICHELLY NARVÁEZ ROSADO  
Profesional Especializado con Funciones de Contador  
Contraloría General del Departamento de Magdalena  
Santa Marta, Magdalena

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002978-2, el día 26 de agosto de 2019, en la cual manifiesta que la Contraloría General del Departamento de Magdalena recauda, en la cuenta de depósitos judiciales del Banco Agrario, el valor de los fallos proferidos en contra de los gestores fiscales, y que, dichos recursos se reintegran a la dirección del tesoro del departamento o de la respectiva entidad, a través del endoso o la expedición de los títulos judiciales.

Por lo que consulta cuál es el tratamiento que debe darse a este hecho económico, teniendo en cuenta que los recursos referidos no pueden ser utilizados por la Contraloría para generar beneficios económicos futuros, en virtud de que esta sólo tiene la custodia para reintegrarlos.

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

**CONSIDERACIONES**

Los artículos 1º, 3º, 4º, 53 y 58 de la Ley 610 de 2000, por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías, establecen:

“Artículo 1º. Definición. <Aparte subrayado **CONDICIONALMENTE** exequible> El proceso de responsabilidad fiscal es el conjunto de actuaciones administrativas adelantadas por las

*Contaduría General de la Nación*

*Régimen de  
Contabilidad  
Pública*

479

Contralorías con el fin de determinar y establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares, cuando en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de ésta, causen por acción u omisión y en forma dolosa o culposa un daño al patrimonio del Estado.

(...)

Artículo 3º. Gestión Fiscal. Para los efectos de la presente ley, se entiende por gestión fiscal el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales.

Artículo 4º. Objeto de la responsabilidad fiscal. La responsabilidad fiscal tiene por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal.

(...)

Artículo 12. Medidas cautelares. En cualquier momento del proceso de responsabilidad fiscal se podrán decretar medidas cautelares sobre los bienes de la persona presuntamente responsable de un detrimento al patrimonio público, por un monto suficiente para amparar el pago del posible desmedro al erario, sin que el funcionario que las ordene tenga que prestar caución. Este último responderá por los perjuicios que se causen en el evento de haber obrado con temeridad o mala fe.

Las medidas cautelares decretadas se extenderán y tendrán vigencia hasta la culminación del proceso de cobro coactivo, en el evento de emitirse fallo con responsabilidad fiscal.

Se ordenará el desembargo de bienes cuando habiendo sido decretada la medida cautelar se profiera auto de archivo o fallo sin responsabilidad fiscal, caso en el cual la Contraloría procederá a ordenarlo en la misma providencia. También se podrá solicitar el desembargo al órgano fiscalizador, en cualquier momento del proceso o cuando el acto que estableció la responsabilidad se encuentre demandado ante el tribunal competente, siempre que exista previa constitución de garantía real, bancaria o expedida por una compañía de seguros, suficiente para amparar el pago del presunto detrimento y aprobada por quien decretó la medida.



Parágrafo. Cuando se hubieren decretado medidas cautelares dentro del proceso de jurisdicción coactiva y el deudor demuestre que se ha admitido demanda y que esta se encuentra pendiente de fallo ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, aquellas no podrán ser levantadas hasta tanto no se preste garantía bancaria o de compañía de seguros, por el valor adeudado más los intereses moratorios.

(...)

Artículo 53. Fallo con responsabilidad fiscal. <Aparte tachado INEXEQUIBLE> El funcionario competente proferirá fallo con responsabilidad fiscal al presunto responsable fiscal cuando en el proceso obre prueba que conduzca a la certeza de la existencia del daño al patrimonio público y de su cuantificación, de la individualización y actuación cuando menos con culpa leve del gestor fiscal y de la relación de causalidad entre el comportamiento del agente y el daño ocasionado al erario, y como consecuencia se establezca la obligación de pagar una suma líquida de dinero a cargo del responsable.

Los fallos con responsabilidad deberán determinar en forma precisa la cuantía del daño causado, actualizándolo a valor presente al momento de la decisión, según los índices de precios al consumidor certificados por el DANE para los períodos correspondientes.

(...)

Artículo 58. Mérito ejecutivo. Una vez en firme el fallo con responsabilidad fiscal, prestará mérito ejecutivo contra los responsables fiscales y sus garantes, el cual se hará efectivo a través de la jurisdicción coactiva de las Contralorías.”

El numeral 2 del 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 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. 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).

Por su parte, el numeral 3 del capítulo II, ibídem, estipula:

## “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 Catálogo General de Cuentas (CGC) para Entidades de Gobierno, establece la siguiente descripción y dinámica de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS:

#### “DESCRIPCIÓN

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

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la 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.

##### SE ACREDITA CON:

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

El mismo CGC, establece la siguiente descripción y dinámica de la cuenta 2903- DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA:

#### “DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que así lo establezcan, y los depósitos que se deriven de procesos judiciales.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1- El valor de la aplicación o las devoluciones parciales o totales que realicen los contratistas o depositantes.
- 2- El valor de las deducciones parciales o totales de acuerdo con las especificaciones de los contratos.

##### SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los depósitos recibidos.
- 2- El valor deducido al momento de hacer los pagos a los contratistas.”

También establece la siguiente descripción de la cuenta 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.”

#### CONCLUSIONES

En atención a que la Contraloría General del Departamento de Magdalena profiere fallos con responsabilidad fiscal, que tienen por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal, y en dichos fallos se cuantifica el daño ocasionado al erario para efecto de compensar el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal, se deberá realizar el reconocimiento de este hecho de la siguiente manera:

#### **Registro en cuentas de orden por la apertura del proceso de responsabilidad fiscal:**

Cuando inicie el proceso de responsabilidad fiscal la Contraloría registrará en cuentas de orden el valor correspondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina, con un débito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

**Reconocimiento del embargo de sumas de dinero depositadas en establecimientos bancarios, sin que se haya proferido el fallo:**

En caso de que, previo a que sea proferido el fallo, se reciban los recursos embargados en la cuenta de depósitos judiciales, estos valores se deberán reconocer mediante un débito en la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA.

**Registro del fallo sin responsabilidad fiscal:**

Si la Contraloría profiere un fallo sin responsabilidad fiscal o un auto de archivo, cancelará las cuentas de orden mediante un crédito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un débito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor reconocido.

Aunado a lo anterior, de ser el caso, una vez se realice la devolución de los recursos embargados al gestor fiscal, este valor se cancelará mediante un crédito a la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA.

**Reconocimiento del fallo con responsabilidad fiscal cuando, previo a que fuera proferido, la Contraloría efectuó el embargo de sumas de dinero depositadas en establecimientos bancarios:**

Una vez en firme el fallo con responsabilidad fiscal, se cancelarán las cuentas de orden mediante un crédito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un débito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor reconocido.

Cuando el valor de la sanción impuesta en el fallo con responsabilidad fiscal sea igual al valor transferido a la cuenta de depósitos judiciales, se reclasificará el valor del depósito

mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA y un crédito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros a la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando el valor de la sanción impuesta en el fallo con responsabilidad fiscal sea mayor al valor transferido a la cuenta de depósitos judiciales, se cancelará el pasivo constituido debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA, se acreditará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS por el valor del fallo, y la diferencia se registrará en la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Cuando el valor de la sanción impuesta en el fallo con responsabilidad fiscal sea menor al valor transferido a la cuenta de depósitos judiciales, se debitará el pasivo constituido en la subcuenta respectiva de la cuenta 2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA y se acreditará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS por el valor del fallo. La diferencia corresponderá al saldo de la subcuenta respectiva de la cuenta 2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA, que será cancelada con ocasión a la devolución de dicho saldo al responsable fiscal.

**Reconocimiento del fallo con responsabilidad fiscal cuando, previo a que fuera proferido, la Contraloría no efectuó el embargo de sumas de dinero depositadas en establecimientos bancarios:**

Una vez en firme el fallo con responsabilidad fiscal, se cancelarán las cuentas de orden mediante un crédito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un débito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor reconocido.

Si la Contraloría profiere un fallo con responsabilidad fiscal deberá reconocer el valor del fallo con un débito en la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Realizado el recaudo del valor del fallo, debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

**Traslado del valor de resarcimiento a las entidades respectivas:**

En todos los casos, cuando se realice el reintegro de los recursos a la tesorería respectiva, se debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y se acreditará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000059551 DEL 21-10-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de intereses moratorios en cuentas de orden, cuando evaluadas las condiciones para su reconocimiento, no hay certeza suficiente de recaudo.

Doctor

JESÚS ABRAHÁN ORBES MORENO

Coordinador Grupo de Recursos Financieros

Agencia Nacional de Minería (ANM)

Bogotá D.C.

#### **ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950003562-2, del día 10 de octubre de 2019, en la cual se señala:

“Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos expresan en relación con las cuentas por cobrar expresan (Sic):

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.

En virtud de lo anterior la Agencia Nacional de Minería tiene una cartera con un vencimiento significativo que asciende al 98% y cuya edad está por encima de los 12 meses y dada la incertidumbre del recaudo de estos dineros determinó en su política contable establecida en la resolución 743 de 2017 emitida por la ANM, en el numeral 4.1.1., la siguiente disposición:

#### 4.1.1. Intereses de mora

“El reconocimiento de los intereses de mora debe obedecer al momento en que se causan, en función de lo estipulado legal o contractualmente. De esta manera, se reconocen en cuentas de orden y clasifican como una cuenta por cobrar por un ingreso diferente de la transacción o evento económico del que se derivan, mientras no exista incertidumbre respecto al derecho de cobro.

De otra parte, si mediante acto administrativo se impone la obligación de pagar intereses de mora, los debe reconocer en cuentas de balance, una vez este se encuentre debidamente ejecutoriado”

Dadas las características de morosidad de la cartera, trámites administrativos pendientes de resolver que afectan la certidumbre del recaudo de intereses, la ANM contempló dentro de sus políticas contables que los intereses se llevarían en cuentas de orden hasta tanto exista certidumbre de recaudo de los mismos. Estos intereses fueron reconocidos así bajo el marco precedente amparados en doctrina dictada por la contaduría general de la nación donde contemplaba que por principio de prudencia las entidades debían validar si dichos recaudos estaban sujetos a incertidumbre y esta posición fue mantenida bajo las políticas contables adoptadas en el marco de NICSP por la Agencia Nacional de Minería.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, solicitamos su valiosa colaboración a fin de emitir un concepto relacionado con la materia, es decir: Es válido que la Agencia Nacional de Minería registre los intereses de mora, que no se encuentren reconocidos en actos administrativos debidamente ejecutoriados o que estén sujetos a incertidumbre de recaudo debido a la alta morosidad de cartera, en cuentas de orden? O Sin importar el análisis de certidumbre o incertidumbre los mismos deben ser reconocidos en cuentas de balance?”

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 en los numerales 5. Principios de contabilidad pública, y 6. Definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los Estados Financieros, 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.

(...)

#### 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.

(...)” (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 en los Capítulos I. Activos, III. Activos y pasivos contingentes y IV. Ingresos, lo siguiente:

#### “CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

#### 2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

#### 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.

(...)

### CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

#### 4. 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 el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, para el reconocimiento de los derechos por concepto de intereses moratorios, la entidad deberá observar el principio de devengo el cual expresa que, los

hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que de estos se derivan, es decir cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período.

Igualmente, la entidad deberá efectuar el registro de los intereses moratorios, cuando haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo, esto es, que correspondan a recursos controlados de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible que cuente con la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Por otro lado, la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación, anexa a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, 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 Nomas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno.

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.

En atención a la regla general anteriormente expuesta, 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.

Si se presentan indicios de deterioro por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, deberá calcularse y proceder a su registro mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5347-

DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

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 la subcuenta 138435-Intereses de mora, de la cuenta 1384-OTRAS 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.

Ahora bien, si como resultado del análisis realizado por la entidad para el reconocimiento del derecho por intereses de mora, 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).

La entidad debe evaluar la pertinencia de disminuir el valor de los intereses de mora que se hayan contabilizado como activos contingentes y respecto de los cuales exista una nula probabilidad recaudo. Esta disminución debe registrarse debitando la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por el contrario, de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR EL CONTRARIO (CR) y acreditando la subcuenta 819003-Intereses de mora de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000060111 DEL 21-10-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Deterioro y baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan condenas proferidas en acción de repetición

Doctor

CARLOS GERMÁN PLAZAS BONILLA

Subdirector Administrativo, Financiero y de Control Disciplinario

Instituto para la Investigación Educativa y el Desarrollo Pedagógico- IDEP

Ciudad

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003218-2 el día 12 de septiembre de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“(…)Respetuosamente me permito solicitarle conceptuar en relación con el proceso de castigo contable de una cartera de difícil recuperación, proveniente de un proceso de repetición a favor del Instituto del año 2014 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, a cargo de la señora MARIA MAGDALENA MORALES SARMIENTO (o GRANES MORALES), registrada contablemente en la subcuenta 138590 Otras cuentas por cobrar de difícil recaudo en la cuantía de \$673.168.000, con un deterioro acumulado registrado al 100% a través de la subcuenta 168690 (Sic) Otras cuentas por cobrar.

Teniendo en cuenta que según acta de Comité de Conciliación de la entidad la cual anexo, se ha considerado como una deuda de difícil recuperación, en consecuencia y en cumplimiento a lo establecido en la normativa contable vigente, agradezco se conceptúe por parte de la Contaduría General de la Nación sobre la procedencia del castigo del deudor en mención, así como el deterioro causados contablemente.”

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

### CONSIDERACIONES

Los artículos 15 y 16 de la Ley 678 de 2001, por medio de la cual se reglamenta la determinación de responsabilidad patrimonial de los agentes del Estado a través del ejercicio de la acción de repetición o de llamamiento en garantía con fines de repetición, establecen:

“ARTÍCULO 15. EJECUCIÓN EN CASO DE CONDENAS O CONCILIACIONES JUDICIALES EN ACCIÓN DE REPETICIÓN. En la sentencia de condena en materia de acción de repetición la autoridad respectiva de oficio o a solicitud de parte, deberá establecer un plazo para el cumplimiento de la obligación.

Una vez vencido el término sin que el repetido haya cancelado totalmente la obligación, la jurisdicción que conoció del proceso de repetición continuará conociendo del proceso de ejecución sin levantar las medidas cautelares, de conformidad con las normas que regulan el proceso ejecutivo ordinario establecido en el Código de Procedimiento Civil.

El mismo procedimiento se seguirá en aquellos casos en que en la conciliación judicial dentro del proceso de acción de repetición se establezcan plazos para el cumplimiento de la obligación.

ARTÍCULO 16. EJECUCIÓN EN LLAMAMIENTO EN GARANTÍA Y CONCILIACIÓN EXTRAJUDICIAL. La sentencia ejecutoriada que declare la responsabilidad civil patrimonial de los agentes estatales, por vía del llamamiento en garantía, o el auto aprobatorio de la conciliación extrajudicial debidamente ejecutoriada, prestará mérito ejecutivo por vía de la jurisdicción coactiva, a partir del momento en que se presente incumplimiento por parte del funcionario.” (Subrayado fuera de texto).

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º ibídem, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones:



### “3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

También establece, en su numeral 3.2.15 lo siguiente, con respecto a la depuración contable:

### “3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

#### Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

#### Obligaciones

f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;

g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

El numeral 6 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, define los activos de la siguiente forma:

“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 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)

El numeral 2 del 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, 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.

(...)

### 2.4. 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.

8. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la entidad medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés que haga equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

9. Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta.

10. El pasivo asociado se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del activo transferido y del pasivo asociado sea el costo de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4.3 del numeral 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

“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

De conformidad con las consideraciones expuestas, en la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo estipulado en la Ley 678 de 2001, las entidades públicas cuentan con los instrumentos necesarios para realizar el recaudo de las condenas proferidas en contra de los servidores o ex servidores públicos que como consecuencia de su conducta dolosa o gravemente culposa hayan dado lugar a reconocimiento indemnizatorio por parte del Estado. En este sentido, la regla general es que se espere la entrada de flujo financiero hacia la entidad por dichas condenas.

No obstante, cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro. En caso de que se haya registrado el deterioro de una cuenta por cobrar, pero dicho registro no se haya realizado con ocasión a la evidencia objetiva de alguna de las dos circunstancias referidas, deberá realizarse la corrección del error, con sujeción a lo estipulado 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.

Ahora bien, cuando las cuentas por cobrar no cumplen con los requisitos para su reconocimiento, esto es, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, lo cual puede tener lugar, cuando se declara la prescripción del derecho; la caducidad de la acción de cobro; cuando no sea legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; cuando se renuncie a ellos ya que la evaluación objetiva y documentada de la relación costo-

beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad; cuando de la valoración de las condiciones crediticias del deudor se deduzca que no tendría bienes que puedan ejecutarse para obtener el pago de las acreencias; entre otras circunstancias, habrá lugar a realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar.

Es menester manifestar que el solo hecho de que la entidad se abstenga de realizar el cobro de las acreencias a su favor, sin que medie alguna de las circunstancias mencionadas en el párrafo anterior u otra que conduzca a la imposibilidad del ejercicio de la acción de cobro, no es razón que justifique el deterioro ni la baja en cuentas de las cuentas por cobrar.

De ser procedente, y en caso de que se haya realizado el deterioro por el total de la cuenta por cobrar atendiendo a la evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, la baja en cuentas de la cuenta por cobrar referida en su consulta se realizará con un crédito en la subcuenta 138590-Otras cuentas por cobrar de difícil recaudo de la cuenta 1385- CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO y un débito en la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

En caso de que se haya realizado el deterioro erróneamente, se deberá corregir el error y la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se realizará con un crédito en la subcuenta 138590-Otras cuentas por cobrar de difícil recaudo de la cuenta 1385- CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO y un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Lo anterior teniendo en cuenta que, si bien la entidad puede realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar una vez evidencie que no espera recibir flujos financieros, previo análisis de las condiciones crediticias del deudor, esto no es óbice para que la entidad continúe realizando las acciones jurídicas y administrativas para realizar el cobro, debido a que la situación crediticia del deudor puede cambiar.

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. 20192300055711 DEL 03-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos fiscales Transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable del Ingreso por concepto de Estampillas Distritales “Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años” y “Cincuenta Años de Labor de la Universidad Pedagógica Nacional. Tratamiento contable de los descuentos por Estampillas Distritales, efectuados por las Entidades que se encuentran bajo el presupuesto del Distrito.

Doctora  
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO  
Directora Distrital de Contabilidad  
Secretaría Distrital de Hacienda  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950000346-2, en la cual se señala:

“1. Tratamiento contable del Ingreso por concepto de las Estampillas Distritales “Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años” y “Cincuenta Años de Labor de la Universidad Pedagógica Nacional”:

Para el año 2018, los recursos de estas estampillas formaron parte del Presupuesto de Rentas e Ingresos de la Universidad Distrital como Ingresos Tributarios, e igualmente entendemos que también forman parte del Presupuesto de Ingresos de las demás Universidades Beneficiadas, en la parte que les corresponde; por lo cual son reconocidos en la contabilidad de estas Universidades como Ingresos Fiscales en la subcuenta 411027-Estampillas de la cuenta 4110-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios.



Así las cosas, teniendo en cuenta que la normatividad que regula el cobro de estos tributos no es clara respecto al sujeto activo de los mismos, la Dirección Distrital de Contabilidad-DDC elevó consulta a la Dirección Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda-SDH, en cuya respuesta se señala que el sujeto activo y/o entidad titular de los recursos por concepto de estas Estampillas es “Bogotá D.C como Entidad Territorial”, razón por la cual se requiere definir el tratamiento contable que a partir del año 2019 deben atender la Secretaría Distrital de Hacienda en nombre de la Entidad Territorial y las Universidades Distrital, Pedagógica y Nacional. (...)

2. Mediante el concepto 76941 del 28 de diciembre de 2018, la CGN dio respuesta a la solicitud de consulta respecto a la reconsideración del tratamiento contable de los descuentos efectuados por las Entidades Distritales por concepto de las Estampillas Distritales, a los cuales la normatividad que regula estos tributos los considera “Agentes de Retención”. En dicha respuesta, la CGN señala que estos descuentos deben reconocerse en la subcuenta 241722-Estampillas de la cuenta 2407-Recursos a favor de terceros y no como retenciones en la cuenta 2436-Retención en la fuente e Impuesto de Timbre, en la cual se reconocen actualmente estos descuentos de conformidad con el tratamiento que la CGN definió en el concepto 31171 del 16 de agosto de 2013.

Teniendo en cuenta que la respuesta básicamente sustenta que no es viable reconocer estos descuentos en la cuenta 2436-Retención en la fuente e Impuesto de Timbre, por cuanto corresponden al descuento de tasas parafiscales y no a una retención por concepto de un impuesto, no es claro para nosotros en que sustenta que las retenciones en la fuente solo pueden ser practicadas exclusivamente para los tributos denominados impuestos y no se pueden emplear para los demás tributos; como es el caso de las tasas parafiscales, entre otros.”

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

## **CONSIDERACIONES**

La Ley N° 1825 del 04 de enero de 2017, emitida por el Congreso de Colombia en uso de sus facultades, por medio de la cual se modifica la Ley 648 de 2001 y se dictan otras disposiciones, determina en el artículo 2 y 4 lo siguiente:

“Artículo 1°. Autorízase al Concejo Distrital de Bogotá, D.C., para que haga modificaciones al acuerdo mediante el cual se autorizó la emisión de la estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas, cincuenta (50) años, ampliando el alcance en lo pertinente al recaudo y distribución conforme a la presente ley.

(...)

Artículo 2°. El valor correspondiente al recaudo por concepto de lo establecido en el artículo primero de la presente ley, se distribuirá de la siguiente manera:

Para la Universidad Distrital Francisco José de Caldas:

- El veinte por ciento (20%) para atender el pasivo prestacional por concepto de pensiones, cesantías y los gastos a cargo de la Universidad Distrital Francisco José de Caldas por este concepto.
- El veinte por ciento (20%) para inversión en el plan de desarrollo físico, dotación y compra de equipos necesarios que conduzcan a ampliar la cobertura, mejorar la calidad de la educación y desarrollar institucionalmente a la Universidad.
- El diez por ciento (10%) se invertirá en mantenimiento y ampliación de la planta física de los equipos de laboratorios y suministros de materiales.
- El siete punto cinco por ciento (7,5%) para promover el fondo de desarrollo de investigación científica.
- El dos punto cinco por ciento (2,5%) con destino al desarrollo y fortalecimiento de los doctorados.
- El dos punto cinco por ciento (2,5%) con destino a las bibliotecas y centros de documentación.
- El siete punto cinco por ciento (7,5%) con destino al fortalecimiento de la Red de Datos y tecnologías de la información y las comunicaciones.

Para la Universidad Nacional de Colombia Sede Bogotá D.C.

- El doce por ciento (12%) para la inversión en el reforzamiento estructural, la restauración, modernización y mantenimiento de las edificaciones declaradas por la Nación de interés cultural del orden nacional, en la Sede Bogotá D. C.;
- El diez por ciento (10%) para la recuperación y mantenimiento de inmuebles de la planta física de la Ciudadela Universitaria Bogotá D.C.;
- El ocho por ciento (8%) para nuevas construcciones y adquisición de tecnologías de la información y las comunicaciones para aulas, laboratorios e institutos de investigación.

(...)

ARTÍCULO 4°. Las Universidades Francisco Caldas y Universidad Nacional - Sede Bogotá, se obligan a rendir informe anual en el mes marzo a las Comisiones Económicas del Congreso de la República, presentando la adecuada justificación de los recursos obtenidos en la aplicación la presente ley. (...)"

Por su parte, el Decreto 250 del 25 de abril del 2018, emitido por el Alcalde Mayor de Bogotá, D.C. en uso de sus facultades, por medio del cual se reglamenta la aplicación, recaudo, registro y giro de la Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años, en sus artículos 2, 3 y 5 establece:

“Artículo 2°. REGISTROS DEL DESCUENTO DE LA ESTAMPILLA. Las entidades responsables de la Estampilla "Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años" deberán liquidar y efectuar los registros a que haya lugar de los montos a descontar por concepto de la misma al momento de diligenciar y aprobar cada orden de pago.

Artículo 3°. DECLARACIÓN TRIBUTARIA DEL RECAUDO POR CONCEPTO DE LA ESTAMPILLA. Los Establecimientos Públicos, la Universidad Distrital Francisco José de Caldas y la Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaría Distrital de Hacienda a nombre de los organismos de la Administración Central, deberán presentar una declaración mensual del recaudo de los descuentos practicados por concepto de la Estampilla "Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años"

La declaración deberá presentarse y pagarse en el lugar y plazos que fije la Secretaría Distrital de Hacienda, en el formato que para tal efecto se establezca.

Artículo 4°. ADMINISTRACIÓN EN TESORERÍA DE LOS RECURSOS RECAUDADOS. La Dirección Distrital de Tesorería administrará los recursos recibidos por concepto de la Estampilla "Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años" bajo el principio de Unidad de Caja y mediante conceptos de tesorería separados como Acreedores Varios (70% para la Universidad Distrital Francisco José de Caldas y 30% para la Universidad Nacional de Colombia Sede Bogotá D.C.), en concordancia con la distribución establecida en el artículo 3 del Acuerdo Distrital 696 de 2017.

(...)

Artículo 5°. GIRO DE LOS RECURSOS. Los recursos recaudados por concepto de la Estampilla "Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años" serán girados por la Dirección Distrital de Tesorería de la siguiente forma:

- A la Universidad Distrital Francisco José de Caldas: De acuerdo con las instrucciones de pago emitidas por el Ente Autónomo Universitario, según el procedimiento que establezca la Dirección Distrital de Tesorería.

- A la Universidad Nacional de Colombia Sede Bogotá D.C.: Mensualmente, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente al mes de corte, a la cuenta bancaria que la Universidad informe a la Dirección Distrital de Tesorería. (...)” (Subrayados fuera de texto)

La Ley 1489 del 22 de diciembre de 2011, emitida por el Congreso de Colombia en uso de sus facultades, por la cual se autoriza la emisión de la estampilla Pro Universidad Pedagógica Nacional, establece:

“Artículo 1°. Autorízase al Concejo de Bogotá, Distrito Capital, para que expida el acuerdo que ordene la emisión, distribución y recaudo de la contribución parafiscal estampilla “Cincuenta años de labor de la Universidad Pedagógica Nacional”, cuyo producido se destinará para la construcción de la planta física del Proyecto de Investigación Valmaría, que comprende la sede del Instituto Pedagógico Nacional, escenarios deportivos y culturales, aulas de educación especial, biblioteca, museo pedagógico y demás bienes y elementos, equipos y laboratorios, que requiera la nueva infraestructura de la universidad Pedagógica Nacional.

(...)

Artículo 7°. El control y la fiscalización interna de la contribución parafiscal de la estampilla recaerán sobre la administración distrital, la cual implementará mecanismos de fiscalización para el cálculo y pago correcto de la contribución, sin perjuicio de las sanciones que se hayan previsto.

Artículo 8°. El control y fiscalización externa del recaudo, traslado e inversión de los fondos de la presente contribución parafiscal estarán a cargo de la Contraloría Distrital. (...)”

Por su parte, el Decreto N° 584 del 19 de diciembre de 2014, emitido por el Alcalde Mayor de Bogotá D.C., por medio del cual se reglamenta el recaudo y giro de la Estampilla Cincuenta Años de Labor de la Universidad Pedagógica Nacional y se dictan otras disposiciones, determina en los siguientes artículos:

“Artículo 1°.- Responsables del recaudo. Las entidades públicas distritales serán agentes de retención de la “Estampilla Cincuenta Años de Labor de la Universidad Pedagógica Nacional”, por lo cual descontarán, al momento de los pagos y de los pagos anticipados de los contratos que suscriban cuyo objeto sea estudios de factibilidad, diseños, consultorías, contratos e interventorías de obra pública, de las adiciones a los mismos que suscriban el cero punto cinco (0.5%) por ciento del valor bruto pagado.

La Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaría Distrital de Hacienda efectuará el recaudo efectivo, a nombre de aquellas entidades para las cuales realice los correspondientes pagos y pagos anticipados de los contratos y las adiciones, de conformidad con las órdenes de pago que estas le remitan.

(...)

Artículo 3°.- Administración y consignaciones del recaudo por concepto de la estampilla. Los recursos provenientes del descuento deberán ser llevados en cuentas contables separadas de los demás recursos de las entidades encargadas de efectuar el descuento.

Los recursos así recaudados deberán ser consignados en la cuenta bancaria que determine la Dirección Distrital de Tesorería y en los plazos que para el efecto señale la Secretaría Distrital de Hacienda.

Artículo 4°. Declaración por concepto de la Estampilla Cincuenta Años de Labor de la Universidad Pedagógica Nacional. Las entidades públicas distritales deberán presentar una declaración mensual de los descuentos efectuados por concepto de la “Estampilla Cincuenta Años de Labor de la Universidad Pedagógica Nacional”. Esta declaración deberá presentarse en el lugar y los plazos que fije la Secretaría Distrital de Hacienda y en los formatos que para tal efecto establezca la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá. Las entidades públicas distritales deberán anexar a esta declaración el respectivo soporte de pago.

Artículo 5°. Giro del recaudo por concepto de la Estampilla Cincuenta Años de Labor de la Universidad Pedagógica Nacional. El giro de los recursos por el valor total del recaudado, se realizará mensualmente dentro de los primeros diez (10) días siguientes al mes de corte, en la cuenta bancaria que la Universidad Pedagógica Nacional informe a la Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaría Distrital de Hacienda, junto con los rendimientos financieros que se llegaren a causar. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, en Sentencia C-768/10, la honorable Corte Constitucional de Colombia establece:

“...No obstante, vale la pena señalar que el proyecto de ley, así como la Ley 71 de 1986 que ésta modifica establecen: (i) el sujeto a quien se dirige la autorización: Asamblea del Departamento de la Guajira. (ii) el sujeto activo del gravamen: El Departamento de la Guajira. (iii.) el beneficiario del gravamen: La Universidad de la Guajira. (iv.) el objeto de la autorización: la emisión de una estampilla Pro-universidad de la Guajira. (v.)

(...)

Para explicar esta afirmación conviene señalar que 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, 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. Las primeras se definen como tasas administrativas en cuanto equivalen a la remuneración pagada por los servicios administrativos y, las segundas, 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.

Entonces, las “estampillas”, dependiendo de si se imponen como medio de comprobación para acreditar el pago del servicio público recibido, tendrán el carácter de administrativas; o de parafiscales, si corresponden al cumplimiento de una prestación social que se causa a favor de la entidad nacional o territorial como sujeto impositivo fiscal.

(...)

Al respecto, las sentencias C-538 de 2002 y C-873 de 2002 indicaron que no era competencia exclusiva de la asamblea o el concejo porque el legislador puede inmiscuirse en la destinación y reparto del tributo sin que con ello se vulnera la autonomía territorial. Dijo en lo pertinente la última providencia que “[el] artículo 338 de la Constitución no concede a las respectivas asambleas o concejos, de manera exclusiva, la facultad de determinar la destinación del recaudo, pudiendo hacerlo el Congreso en la ley habilitante, sin que por ello se restrinja el alcance del principio de autonomía territorial plasmado en la Constitución.”

(...)

En ese orden, al tratarse de una tasa del orden territorial, los recursos se contabilizan en el ente territorial como un ingreso ordinario de origen tributario, en su condición de sujeto

activo del tributo, sin perjuicio de la aplicación que de acuerdo con la ley deba darse al recaudo. Por esa misma razón no pueden afirmarse que en estricto sentido dichos recaudos ingresan directamente al patrimonio del ente educativo o que sean recursos endógenos de éste.

(...)

Se reitera, entonces, que el sujeto activo del tributo es el Departamento de la Guajira, no la Universidad de la Guajira, de manera que lo obtenido por tales ingresos corresponden a recursos endógenos de la entidad territorial que en cumplimiento de la ley ésta debe destinar a la promoción educativa del nivel universitario del departamento, atendiendo en todo caso, los límites señalados en la ley y, a través de la Junta especial Pro Universidad de la Guajira.

(...)

Corolario de lo anterior, concluye la Corte que en el asunto bajo revisión le asiste competencia al Congreso para señalar el reparto de los recaudos provenientes de la citada tasa conforme al artículo 338 Superior, sin que el ejercicio de tal facultad atente contra la garantía de autonomía universitaria, más aun cuando los recursos generados con ocasión de la emisión de la estampilla no corresponden a una fuente endógena de la Universidad de la Guajira, sino a recursos del nivel territorial que por orden legal son destinados para apoyar a dicha institución de educación superior y cuya ejecución en todo caso se concentra en las autoridades superiores del ente universitario en cabeza del Rector. Se trata pues de recursos adicionales que no alteran el presupuesto general de la entidad ni entorpecen su normal funcionamiento. La norma ha de ser entendida entonces como un mecanismo para contribuir al fortalecimiento de la institución que por su naturaleza e impacto social, trasciende más allá del ámbito simplemente local. Por consiguiente, la objeción contra el artículo 4 del proyecto de ley de la referencia será declarada infundada. (...)" (Subrayado 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 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)

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)

De igual manera, en el expediente 15055/07, la Sala señala:

“RETENCION EN LA FUENTE - Finalidad / AGENTE RETENEDOR - Obligaciones / IMPUESTO SOBRE LA RENTA RETENIDO - Su monto se puede deducir en la declaración de renta



La retención en la fuente es un mecanismo que permite un flujo periódico, regular y constante de ingresos al Estado. Le garantiza una disponibilidad financiera para el cumplimiento de sus fines y adicionalmente, constituye un instrumento de control en favor del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Con este mecanismo se vincula a los particulares en la gestión tributaria, imponiéndoles un deber de colaboración que se concreta en las siguientes obligaciones: Practicar las retenciones a que haya lugar; (art. 375 del E.T.). Expedir a los beneficiarios de los pagos, los correspondientes certificados donde consten las retenciones practicadas; (arts. 378 y 381 del E.T.). Presentar las declaraciones mensuales de retención en la fuente; (art. 375 del E.T.). Consignar las retenciones en las entidades autorizadas para recaudar y dentro de los plazos fijados. (art. 376 del E.T.). Responder ante el Estado por la retención que dejó de practicar, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente (art. 370 del E.T.). Las obligaciones de retener y certificar, se desarrollan entre el agente retenedor y el beneficiario de los pagos o abonos en cuenta y consiste en que al momento del pago o abono en cuenta, el agente de retención conserve una cantidad a título del respectivo impuesto del beneficiario, valor que deberá ser certificado. El beneficiario del pago o abono en cuenta puede deducir del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que le haya sido retenido. (Art. 373 E.T.)” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, establece en el Capítulo IV. INGRESOS, lo siguiente:

#### “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.

(...)

### 1.4. 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.

29. Cuando la liquidación y pago de los aportes sobre la nómina se presente en el periodo contable posterior a la ocurrencia del hecho económico y antes de la fecha de autorización de los estados financieros, el ingreso se reconocerá en el periodo en el que se genere el hecho económico. Lo anterior, en concordancia con lo definido en la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable.

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

Pregunta 1. Tratamiento contable del Ingreso por concepto de Estampillas Distritales “Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años” y “Cincuenta Años de Labor de la Universidad Pedagógica Nacional.

En Sentencia C-768/10 se precisa que, las estampillas han sido definidas como tributos dentro de la especie de “tasas parafiscales”, en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales. Una tasa por su parte, es un tributo donde los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público, como función propia del Estado.

Dicha Sentencia también establece que, las estampillas son una tasa de orden territorial y corresponden a recursos endógenos que son destinados, en este caso particular, a apoyar las instituciones de educación superior, por lo tanto, los recursos se contabilizan en el ente territorial como un ingreso ordinario de origen tributario, en su condición de sujeto activo del tributo.

Bajo este contexto, y con fundamento en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el procedimiento contable que deberá seguir el Distrito Capital y las Universidades corresponde:

### 1. El Distrito Capital

#### 1.1 Reconocimiento contable del ingreso por Estampillas

Le corresponde al Distrito reconocer el ingreso fiscal por el 100% del valor consignado en las liquidaciones privadas. En ese sentido, con las liquidaciones privadas, las liquidaciones oficiales y los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios, una vez dichas liquidaciones oficiales y demás actos administrativos queden en firme, el Distrito Capital reconocerá contablemente el ingreso por concepto de estampillas, mediante un débito en la subcuenta 131113-Estampillas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411027-Estampillas de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

## 1.2 Transferencia de los recursos a las Universidades

El Distrito registrará la obligación de transferir los recursos a las Universidades, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos a las Universidades, el Distrito debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

## 2. Las Universidades

Las Universidades registrarán el ingreso correspondiente mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro que efectúe el Distrito, se debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Pregunta 2. Tratamiento contable de los descuentos por Estampillas Distritales, efectuados por las Entidades que se encuentran bajo el presupuesto del Distrito.

En Sentencia C-102/15 se establece que, los agentes de retención los define el Estado y son las personas naturales o jurídicas, contribuyentes o no contribuyentes, que tienen la obligación de, entre otras, practicar las retenciones a que haya lugar, expedir a los beneficiarios de los pagos, los correspondientes certificados donde consten las retenciones practicadas, presentar las declaraciones mensuales de retención en la fuente, consignar las

retenciones en las entidades autorizadas para recaudar y dentro de los plazos fijados. Dichas obligaciones están precisadas en el expediente 15055/07.

En ese sentido, las entidades que se encuentran bajo el presupuesto del Distrito y señaladas como agentes de retención, deberán cumplir con las obligaciones emanadas en las normas legales.

Por lo tanto, si de acuerdo a la normatividad que rige el cobro de las estampillas, las entidades recaudadoras se catalogan como agentes de retención, y por tanto, deben cumplir con las obligaciones formales como es presentar la respectiva declaración de los descuentos efectuados, dichas entidades deberán reconocer el descuento mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta-243690-Otras retenciones, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

No obstante, si conforme a la normatividad que rige el cobro de estampillas, las entidades encargadas de efectuar los descuentos no tienen la connotación de agentes de retención y por ende no deben cumplir con la obligación de presentar declaración de los descuentos efectuados, deberán reconocer este cobro mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240722-Estampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Este concepto modifica los radicados con número CGN N° 20182000023451 del 17 de abril de 2018, y el número CGN N° 20182000076941 del día 28 de diciembre de 2018, en lo relacionado con la cuenta contable que se debe usar para el registro de los descuentos efectuados por concepto de Estampillas Distritales.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000062301 DEL 08-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Otras pasivos Transferencias y subvenciones Operaciones interinstitucionales Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para registrar los pagos electrónicos que, pese a haberse creado y autorizado para ser aplicados dentro de la vigencia, se debitaron en una vigencia posterior. Tratamiento contable de las transferencias condicionadas para atender gastos de funcionamiento. Registro de los dineros reintegrados por un concesionario y devolución de estos a la entidad territorial.

Doctor

FREDDY MAURICIO VÉLEZ OSORIO

Profesional Universitario en Contabilidad

Contraloría Municipal de Tuluá

Tuluá, Valle del Cauca

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950003379-2, del día 25 de septiembre de 2019, en la cual se señala:

“1) Partiendo de la Doctrina Contable “Concepto N° 20182000039381 del 09-08-2018 de la Contaduría General de la Nación. Cheques girados y no cobrados”, ¿este mismo procedimiento aplica para aquellos pagos electrónicos que, pese a haberse creado y autorizado para ser aplicados dentro de la vigencia, debitaron la cuenta bancaria en la vigencia siguiente? La duda surge toda vez que en el procedimiento de pagos electrónicos la cuenta bancaria es afectada con la autorización de pago, lo cual no puede ser revertido, salvo que la entidad financiera lo rechace en su validación.

2) Sabiendo que las transferencias que recibe la Contraloría Municipal para atender sus gastos de funcionamiento son “condicionadas”, de acuerdo con las Normas para el

reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos, cada mes se debita la cuenta “133712-Otras transferencias”.

Al finalizar el mes, el valor de recursos presupuestales utilizados se registra debitando la cuenta “299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas” con crédito a la cuenta “470508-Funcionamiento”.

Con base en el enunciado del numeral 2), formulo las siguientes preguntas:

a) ¿Es correcto el manejo mensual de causar la cuenta por cobrar por la transferencia esperada contra la cuenta por pagar del diferido?

b) Los códigos contables utilizados para los registros son correctos 133712-Otras transferencias y 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionada?

3) Durante la vigencia 2018 se afectó presupuestalmente un rubro por concepto de tiquetes prepagados de peaje por \$1.000.000, y contablemente se debitó la cuenta “511119-Viáticos y gastos de viaje” pues se estimó que serían agotados durante la misma vigencia 2018; no obstante, cuando aún quedaba un saldo de tiquetes prepagados de peaje a utilizar por \$300.000, el concesionario se liquidó, procediendo a consignar en la cuenta bancaria de la Contraloría Municipal dicha suma.

Con base en el enunciado 3), formulo la siguiente pregunta:

a) Teniendo claro que presupuestalmente, al tratarse de reintegro de recursos ya ejecutados, este dinero debe ser devuelto al municipio; ¿contablemente son correctos los siguientes registros?

Ingreso del dinero recibido por parte concesionario

Cuenta corriente – 111005	\$300.000 (Débito)
Recuperaciones – 480826	\$300.000 (Crédito)

Creación de cuenta por Pagar a favor del municipio

Capital Fiscal – 310506	\$300.000 (Débito)
Otras cuentas por pagar – 249090	\$300.000 (Crédito)”

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, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“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 en los numerales 1.3. Transferencias, de la norma Ingresos de transacciones sin contraprestación, y 4.3 Corrección de errores de periodos anteriores, de la norma Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, 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.

(...)

### 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. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la dinámica de las cuentas 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES

FINANCIERAS, 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y 5720-OPERACIONES DE ENLACE, así:

“1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

#### 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:

(...)

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.

1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

#### DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

#### 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.

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)

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 y conciliaciones bancarios, 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)

El procedimiento contable para Entidades de Gobierno sobre Operaciones Interinstitucionales incorporado al Marco Normativo mediante *Resolución N° 015 de 2017*, determina en el capítulo III. Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, lo siguiente:

#### “1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

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

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

##### 1.1. Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada

###### 1.1.1. 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. Con el giro de los recursos a los beneficiarios finales, debitarán las subcuentas y cuentas del pasivo relacionado y acreditarán las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el evento en que las entidades tengan definido el pago a beneficiario final por parte de la tesorería centralizada, cancelarán la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta relacionada de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

De otra parte, si se realiza un anticipo o si los recursos son entregados en administración a terceros diferentes de la tesorería centralizada, la entidad ejecutora debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, según corresponda, y acreditará la subcuenta relacionada de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

#### 1.1.2. Reintegros

(...)

##### 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. (...)

##### 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. En las entidades donde la tesorería centralizada paga directamente a los beneficiarios finales, estas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditarán la

subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

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

**Pregunta 1. Procedimiento contable para registrar los pagos electrónicos que, pese a haberse creado y autorizado para ser aplicados dentro de la vigencia, se debitaron en una vigencia posterior.**

El procedimiento contable que la entidad deberá seguir para registrar los pagos electrónicos, corresponde al indicado en el radicado CGN N° 20182000039381 del 09 de agosto de 2018, en lo que respecta a Transferencias realizadas el último día hábil bancario.

**Pregunta 2. Tratamiento contable de las transferencias condicionadas para atender gastos de funcionamiento**

- Una vez se tiene el derecho a recibir los recursos, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

- Con la recepción de los recursos, se deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- Con la ejecución de los recursos y el cumplimiento de las condiciones, se debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y se acreditará la subcuenta 470508-Funcionamiento, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

**Pregunta 3. Registro de los dineros reintegrados por un concesionario y devolución de estos a la entidad territorial**

Es importante recalcar que, el reconocimiento de los hechos económicos de la entidad, debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales, toda vez que, la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y

metodologías de registro diferentes entre sí, lo que implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Estos sistemas de información no son equiparables, sin embargo, operan sobre bases comprensivas conciliables, puesto que, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro únicamente en uno de los dos sistemas.

Ahora bien, respecto al procedimiento contable que debió efectuar en su momento la entidad, corresponde:

- Con la adquisición anticipada de tiquetes de peajes, debió debitar la subcuenta 190604- Anticipo para adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditar la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Con la utilización de los tiquetes, debió debitar la subcuenta 511119-Viáticos y gastos de viaje de la cuenta 5111-GENERALES, y acreditar la subcuenta 190604- Anticipo para adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

- En la devolución del dinero de los tiquetes no consumidos, por parte del proveedor de la Contraloría, se debió debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta 190604- Anticipo para adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

- El reintegro por parte de la Contraloría al Municipio, el registro dependerá de si este se efectúa en la misma vigencia en que los recursos le fueron transferidos a la Contraloría o en una vigencia diferente, así:

Si el momento del reintegro coincide con el período contable del momento en que se recibió la transferencia por parte del Municipio, se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y se acredita la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si el momento del reintegro se efectúa en un período contable posterior al momento en que se recibió la transferencia por parte del Municipio, se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y se acredita la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, como la entidad no aplicó el procedimiento descrito con anterioridad, deberá corregir el error en la información financiera en el periodo actual según lo dispuesto en la



Norma de políticas contables, cambio en estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En este caso, debitará la subcuenta 190604- Anticipo para adquisición de bienes y servicios de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor no utilizado en tiquetes de peajes. Una vez efectuado este registro, la Contraloría deberá seguir el procedimiento contable indicado con anterioridad, en lo que respecta a la devolución del dinero por parte del proveedor, y el reintegro de lo no gastado al Municipio.

Es de precisar que, en ningún momento un error de periodos anteriores se podrá corregir afectando el resultado del periodo actual, por expresa disposición de la norma de políticas contables, cambio en estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Adicionalmente, si el error es considerado material, para efectos de presentación, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información financiera comparativa afectada por el error, es decir hasta el primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000065781 DEL 18-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Activos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuentas por cobrar que no cumplen con la definición de activo y que por su antigüedad, ya prescribieron. Reconocimiento de los hechos económicos que se encuentran en procesos litigiosos o demandas.

Doctor

CARLOS ALBERTO VELÁSQUEZ LÓPEZ

Subdirector Financiero

Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia - CORANTIOQUIA

Medellín, Antioquia

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003491-2, del día 02 de octubre de 2019, en la cual se señala:

“La corporación busca revisar la pertinencia de la política contable adoptada mediante la resolución 040-RES 1712-7590 de diciembre 2017, con la cual se pretende mostrar una información financiera que represente fielmente la realidad económica de las cuentas por cobrar, en cuanto establece que las facturas con más de 5 años de vencimiento, el área de Contabilidad reclasifica los saldos, es decir, se retiran del grupo de cuentas 13 y simultáneamente, se registra en cuentas de orden 8190 hasta tanto se defina su situación jurídica. Posterior al análisis que realiza el Grupo de Gestión de Cobro, la cartera es llevada al Comité de Sostenibilidad o Cartera según corresponda, y de forma colegiada se da la viabilidad de bajar la cartera. En ese momento, se elimina el registro contable de la cuenta de orden, o directamente de la cartera 13, si no han transcurrido los 5 años.

El anterior procedimiento, fue revisado parcialmente en el Concepto N° 20192000021361 del 16-05-2019 de la CGN. Sin embargo, la Corporación lo estableció teniendo en cuenta los numerales 3.2.4 y 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, que estipulan:

#### “3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

(...)

#### 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

##### 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 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”

En consecuencia de la aplicación al Manual de Políticas Contable adoptado por la Corporación, se ha evidenciado dificultades en la conciliación de operaciones recíprocas, Boletín de Deudores Morosos del Estado — BDME y demás información con las Entidades Contables Públicas. Puesto que solamente se reporta la información contenida en el grupo 13, dejando a un lado las cuentas de orden que no hacen parte de las reglas de eliminación.

Por lo anterior y teniendo en cuenta las facultades otorgadas por la Ley a la Contaduría General de la Nación - CGN, así como lo confirma la Corte Constitucional a través de la sentencia C-487 de 1997 manifestando que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado”, y atendiendo el impacto sobre el Balance General de la Nación que tendría a nivel nacional una política unificada sobre la información de las cuentas por cobrar que reflejan los estados financieros, muy respetuosamente, se solicita un concepto sobre como reportar esas cuentas por cobrar sobre las cuales se tiene un 100% del indicio de deterioro, y con ello, no se espera recibir un flujo de recurso; pero que para efectos de conciliación de recíprocas, así como conciliación de saldos, no refleja la totalidad del saldo del deudor.

La inquietud concretamente es, saber si una vez transcurrido un tiempo prudencial (5 años que es el término de prescripción para hacer exigible la obligación) y determinar que hay un alto grado de pérdida de esa cartera, se sigue reflejando en el grupo 13 con su respectiva cuenta de deterioro, o, por el contrario, se puede seguir llevando el control en cuentas de orden hasta tanto surta todo el proceso de cobro jurídico. Todo lo anterior, teniendo presente el concepto de Activo, dado que, de esas cuentas por cobrar, no se espera obtener beneficios económicos.

Por otra parte, se requiere orientación respecto del reconocimiento de los saldos de las cuentas por cobrar que se encuentran en procesos litigiosos o demandas, en cuanto a si estas deberían reflejarse en las cuentas de balances o en cuentas de orden.”

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 párrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Decreto 445 del 16 de marzo de 2017, emitido por el Presidente de la República de Colombia, en uso de sus facultades y, por el cual se adiciona el Título 6 de la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público y se reglamenta el párrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, sobre depuración definitiva de la cartera de imposible recaudo de las entidades pública 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.

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 desempeñaran 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 2.5.6.7. Funciones del Comité de Cartera. El Comité tendrá las siguientes funciones, adicionales a las que ya posea, en el caso que ya exista en la entidad:

- a) Estudiar y evaluar si se cumple alguna o algunas de las causales señaladas en el artículo 2.5.6.3 del presente decreto para considerar que una acreencia a favor de la entidad constituye cartera de imposible recaudo, de todo lo cual se dejará constancia en acta.
- b) Recomendar al representante legal que se declare mediante acto administrativo una acreencia como cartera de imposible recaudo, el cual será el fundamento para castigar la cartera de la contabilidad y para dar por terminados los procesos de cobro de cartera que se hubieren iniciado
- c) Las demás funciones que le sean asignadas por el Representante Legal de la entidad.

(...)." (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros, determina:

### “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. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, la norma de Cuentas por cobrar incorporada al Marco Normativo para entidades de Gobierno mediante Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, estipula:

## “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 inicios se realizarán 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 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, 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)

Ahora bien, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable emitido por la CGN, e incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, establece en los numerales 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones y 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible 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 logra una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecida en el Régimen de Contabilidad Pública. (...)

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboran deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)



### 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otro lado, 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 Resolución N° 116 de 2017, en el numeral 1. Reconocimiento de derechos y revelación de activos contingentes, establece lo siguiente:

#### “1. RECONOCIMIENTO DE DERECHOS Y REVELACIÓN DE ACTIVOS CONTINGENTES

##### 1.1. Admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales

La admisión de las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por la 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.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

### **Pregunta 1. Cuentas por cobrar que no cumplen con la definición de activo y que por su antigüedad, ya prescribieron.**

En la contabilidad se reconocen 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.

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.

Como parte de la medición posterior, la Norma de Cuentas por cobrar indica que la entidad debe evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro, 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 que corresponda de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Es pertinente señalar que se deben revisar los criterios para efectuar el deterioro, pues este no debe estar en función del tiempo transcurrido, sino de las dificultades para su recaudo

por la pérdida de las condiciones crediticias o incumplimiento de los pagos por parte del deudor, cualquiera sea el tiempo transcurrido desde el momento de su reconocimiento.

Bajo este contexto, una cuenta por cobrar permanecerá dentro de la información financiera hasta tanto sea recuperada, así como cualquier pérdida por deterioro acumulado que de ella se haya registrado.

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 con certeza no existirá flujo de recursos financieros en su favor, la Entidad no efectuará el reconocimiento del derecho 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 la cuenta por cobrar cumple con los requerimientos para su registro como un derecho e ingreso, de acuerdo a lo anteriormente expuesto.

Las situaciones excepcionales de que trata el párrafo anterior se refieren a aquellas en las que la entidad no puede realizar el cobro por situaciones ajenas o externas, como por ejemplo que la relación costo-beneficio existente sea desfavorable o implique un detrimento patrimonial para la entidad, que se conozca con plena certeza que el deudor no cuenta con capacidad económica para efectuar el pago, entre otras circunstancias, más no la renuencia de la administración de llevar a cabo el cobro.

De igual modo, si con posterioridad al reconocimiento de la cuenta por cobrar, la Entidad concluye que dejan de cumplir con las condiciones para su reconocimiento, deberá proceder a desincorporar o retirar de la situación financiera los derechos sobre los que no se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, en armonía con la definición de activo contenida en el Marco conceptual para Entidades de Gobierno.

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 de los derechos apoyándose en el área jurídica, para identificar las situaciones de prescripción, caducidad o extinción de los derechos.

Igualmente, dadas las particularidades derivadas de la reglamentación del párrafo 4° del artículo 163 de la Ley 1753 de 2015, las entidades públicas de orden nacional deberán acogerse a lo dispuesto en el artículo 2.5.6.3 del 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.

En este sentido, el retiro de una cuenta por cobrar procederá cuando:

- Cuando se configure la extinción legal del derecho pendiente de cobro.
- 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 a favor de la entidad, como consecuencia del desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor o de su capacidad económica.
- 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.
- Cuando se transfiera el derecho de cobro a un tercero o se renuncie a él.

Si fruto del análisis procede la baja en cuentas de los derechos, la entidad deberá 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. En caso de que exista diferencia, o que existan razones para proceder a la baja en cuentas, diferentes al deterioro, esta se registrará en la subcuenta 580423 — Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804 — FINAN CIER OS.

Sobre 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- Bienes y derechos retirados, de la cuenta 8915 DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), caso en el cual no procede reporte de saldos por operaciones recíprocas

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.

Para efectos del reporte de las operaciones recíprocas, CORANTIOQUIA deberá incluir el saldo del derecho registrado a su favor, así como la pérdida por deterioro reconocida el período y el saldo en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1386- DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR). Por su parte, el tercero con el que la entidad haya efectuado la operación, deberá reportar la obligación con CORANTIOQUIA por el valor de la transacción.

Internamente, la Subcontaduría de Consolidación de la Información de la CGN realizará los ajustes respectivos a fin de eliminar las diferencia justificables que se pueda presentar entre las cuentas del activo y pasivo respectivamente, producto de la aplicación del procedimiento señalado en el párrafo anterior.

## **Pregunta 2. Reconocimiento de los hechos económicos que se encuentran en procesos litigiosos o demandas.**

Con la admisión de la demanda interpuesta por CORANTIOQUIA, la entidad deberá revelar un activo contingente. En la medida en que la entidad pueda hacer una medición fiable del activo contingente, este se deberá registrar en cuentas de orden deudoras contingentes, para lo cual se debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 8120- LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, y se acreditará la subcuenta 890506- Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905- ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Es importante precisar que, el activo contingente se deberá ajustar 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.

Una vez proferida la sentencia definitiva, en caso de que sea a favor de la entidad, la entidad registrará el derecho y el ingreso, afectando las subcuentas correspondientes. Simultáneamente, se ajustarán los saldos registrados en 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 correspondiente de la cuenta 8120- LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Con el recaudo del valor establecido en la sentencia, la entidad deberá debitar la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y acreditar el derecho reconocido en el Estado de Situación Financiera.

En caso de que la sentencia definitiva deniegue las pretensiones demandadas por la entidad, se ajustarán los saldos registrados en 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 correspondiente de la cuenta 8120- LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000066911 DEL 20-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Baja en cuentas de cuentas por cobrar Reporte en el Boletín de Deudores Morosos del Estado-BDME

Doctora  
CLAUDIA LUCÍA SÁENZ BLANCO  
Directora General  
Instituto para la Investigación Educativa y el Desarrollo Pedagógico- IDEP  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003603-2 el día 16 de septiembre de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“La Resolución 357 de 2008 de la Contaduría General de la Nación, en el numeral 3.1 establece el Procedimiento para la Implementación del Control Interno Contable – Depuración contable permanente y sostenibilidad, manifestando la necesidad de mantener las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable de la entidad. En los estados financieros del Instituto se arrastró por más de quince (15) años una cuenta por cobrar calificada como de difícil cobro a través de la subcuenta 138590 Otras cuentas por cobrar de difícil recaudo, en cuantía de \$674.699.588, con un deterioro acumulado en la subcuenta 138690 Deterioro de otras cuentas por cobrar.

De acuerdo con lo mencionado y teniendo en cuenta factores de antigüedad e incobrabilidad de la cuenta por cobrar de difícil cobro, evaluada a través del Comité de Conciliación de la entidad, se procedió a su castigo por recomendación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, la cual fue adoptada a través de acto administrativo de la Dirección General. Por lo indicado se solicita un concepto técnico contable por parte de su despacho en los siguientes términos:

1. ¿A pesar del castigo de la cuenta por cobrar de difícil cobro, debe efectuarse el reporte en el Boletín de Deudores Morosos del Estado a través del aplicativo CHIP, en el mes de diciembre de 2019, teniendo en cuenta que es una deuda de más de quince (15) años de antigüedad y que la deudora no se ha podido ubicar ni judicial ni extrajudicialmente?



2. ¿Una vez eliminado el registro de las cuentas de balance a través del mencionado castigo de la cuenta por cobrar de difícil cobro, procede su reconocimiento en cuentas de orden deudoras?”

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

## CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º *ibídem*, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley".

La Resolución 357 de 2008 referida en su consulta, fue derogada por el artículo 6º 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, que es la norma que sobre el particular se encuentra vigente.

El numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, establece 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.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2 del 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, 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.

(...)

#### 2.4. 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.

8. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el

valor recibido en la operación. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la entidad medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés que haga equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

9. Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta.

10. El pasivo asociado se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del activo transferido y del pasivo asociado sea el costo de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, los artículos 1º, 4º y 5º 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-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.

(...)

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 las consideraciones expuestas, en la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro, y cuando las cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento, esto es, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, lo cual puede tener lugar, cuando se declara la prescripción del derecho; la caducidad de la acción de cobro; cuando no sea legalmente

posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; cuando se renuncie a ellos ya que la evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad; o cuando de la valoración de las condiciones crediticias del deudor se deduzca que no tendría bienes que puedan ejecutarse para obtener el pago de las acreencias; entre otras circunstancias, habrá lugar a realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar.

Es menester manifestar que el solo hecho de que la entidad se abstenga de realizar el cobro de las acreencias a su favor, sin que medie alguna de las circunstancias mencionadas en el párrafo anterior u otra que conduzca a la imposibilidad del ejercicio de la acción de cobro, no es razón que justifique el deterioro ni la baja en cuentas de las cuentas por cobrar y que 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.

Con respecto a su inquietud sobre la procedencia de realizar el reporte en el BDME, me permito manifestar 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-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.

En atención a esto, en caso de que la entidad encuentre razones para registrar dichos derechos en cuentas de orden deudoras, de conformidad con lo estipulado en el artículo 1º de la Resolución 037 de 2018, deberá realizar el reporte en el BDME. En caso contrario, no habrá lugar a realizar dicho reporte.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000067781 DEL 26-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Propiedades de Inversión
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los bienes por dación en pago

Doctora  
ADRIANA BELTRÁN MONCADA  
Profesional Especializado  
Dirección Financiera  
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar  
Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550003857-2 del 31 de octubre de 2019, mediante la cual consulta como deben reconocerse las adjudicaciones de daciones en pago recibidas por el ICBF, teniendo en cuenta los siguientes casos:

- La afectación contable se realiza basada en el auto que determina la alícuota? O con el auto de adjudicación emitido por la Superintendencia de Sociedades determinando los porcentajes que le corresponden a cada acreedor?
- O se debe registrar el ingreso en la contabilidad cuando los bienes muebles o inmuebles están debidamente legalizados?

La guía de gestión de bienes del ICBF de fecha 18 de diciembre de 2018 en el numeral 5.2.2.5. Dación en pago, señala: “Es el ingreso de bienes muebles que de modo excepcional realiza el ICBF como pago parcial o total de una obligación y que se constituye mediante la transferencia de la propiedad de bienes muebles a favor del Instituto, de conformidad con el procedimiento y los requisitos establecidos.

Cuando se trate de bienes sometidos a registro (vehículos automotores), al momento de realizar el trámite de traspaso de la propiedad a nombre del ICBF se debe solicitar que el vehículo quede registrado como de Servicio OFICIAL.”

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual dispuesto en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece que en la preparación de la información financiera de propósito general deben atenderse a pautas o macrorreglas que conforman los Principios de contabilidad, de los cuales el principio de esencia sobre la forma, señala: “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, define los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera como son los activos, los pasivos y el patrimonio, señalando en relación con los activos 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. (...)

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 (...)

#### 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, el Capítulo I Activos del Anexo de la Resolución 533 de 2015, en el numeral 2. Cuentas por cobrar, en relación con la baja en cuentas, señala:

#### “2.5. Baja en cuentas

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

Para determinar la clasificación en el activo de los bienes recibidos por dación en pago, desde el momento en que se reciben, la entidad debe definir el uso que le dará a los mismos, es así como los bienes tangibles que serán utilizados por la Entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, así como los bienes muebles para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, deben reconocerse en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo.

En cuanto a los bienes inmuebles destinados a la generación de rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas, deben reconocerse en la cuenta 1951-Propiedades de Inversión.

Ahora bien, la incorporación a la contabilidad de los bienes recibidos por dación en pago, tiene que ver con el momento en el cual la entidad adquiere el control sobre los derechos adjudicados, esto es, cuando la entidad cuenta con la capacidad, si es viable, para usar los activos o limitar el uso de los mismos con el fin de generar beneficios económicos o a través de su disposición o venta, con independencia de que exista la titularidad legal, la cual no es esencial para determinar la existencia del activo y del control, considerando además, que la entidad disponga de una medición fiable del activo.

De conformidad con lo anterior, la Entidad deberá determinar cual es el momento en que adquiere el control a efectos de proceder al reconocimiento del respectivo activo.

En relación con el procedimiento contable a aplicar, cuando los Bienes por dación en pago, corresponden a bienes recibidos para el pago parcial o total de una obligación que le adeudan al Instituto, de acuerdo con la Norma de cuentas por cobrar, se dejará de reconocer una cuenta por cobrar cuando por el pago los derechos expiren, para lo cual, disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar, esto es al valor de la cuenta por cobrar menos el deterioro y la diferencia entre este resultado y el valor del bien recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, para lo cual incorpora el bien a la cuenta de Activo que corresponda y como contrapartida afectará la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas por cobrar de la cuenta 4802-FINANCIEROS o 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000074891 DEL 09-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las exenciones y/o exoneraciones, por concepto de Impuesto Predial e Industria y comercio.

Doctor  
LUIS EDUARDO HERNÁNDEZ SANTAMARÍA  
Alcaldía de Yumbo  
Yumbo, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003802-2, del día 29 de octubre de 2019, en la cual se señala:

“El Municipio en el área de Rentas se manejan la exenciones y/o exoneraciones para los impuesto de Predial, Industria y comercio. Cual deber se la contabilización y procedimiento para estas exenciones y/o exoneraciones?”

Es de precisar que, en llamada telefónica con el consultante se aclara que en las declaraciones tributarias se especifican los valores por concepto de exenciones y exoneraciones otorgadas a los contribuyentes a fin de disminuir el valor del impuesto a cargo desde el mismo momento de su determinación.

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

**CONSIDERACIONES**

El Acuerdo N° 024 del 27 de diciembre de 2016, emitido por el Honorable Concejo Municipal de Yumbo, por medio del cual se modifica y actualiza el Estatuto Tributario para el Municipio de Yumbo Valle del Cauca y se otorgan facultades al Alcalde, prescribe:

“ARTÍCULO 13.- EXENCIONES, EXONERACIONES Y TRATAMIENTOS PREFERENCIALES. Únicamente el Municipio de Yumbo, como entidad territorial puede decidir qué hacer con sus propios tributos y si es del caso, conceder exoneraciones y tratamientos preferenciales,

los cuales sólo procederán a través de Acuerdos Municipales expedidos por el Honorable Concejo y los mismos serán de plazo limitado.

Se entiende por exenciones la no obligatoriedad del pago total o parcial de la obligación tributaria establecida bajo principios generales del presente estatuto.

El Concejo Municipal de Yumbo es la entidad a quien corresponde decretar la exoneración, la cual en ningún caso podrá exceder de diez (10) años de conformidad con los Planes de Desarrollo del Municipio, ni podrá ser reglamentada con retroactividad.

La norma que establezca exoneraciones y exenciones tributarias deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y, en su caso, el plazo de duración, como también una contraprestación social por el beneficio otorgado.

Se entiende por exoneración, cuando en determinados casos observados por la Ley, el sujeto pasivo se ve liberado del pago de parte o de la totalidad de un impuesto.

Los contribuyentes están obligados a demostrar las circunstancias que los hacen acreedores a la exención o exoneración, dentro de los términos y condiciones que se establezca para el efecto. Para tener derecho a la exención o exoneración, se requiere estar a paz y salvo con el fisco municipal.

PARÁGRAFO 1. Los aspirantes a contribuyentes del Municipio de Yumbo que se quieran acoger a los beneficios del presente artículo deberán presentar solicitud escrita ante el señor Alcalde Municipal.

(...)

ARTÍCULO 14.- CONDICIONES PARA GOZAR DE LAS EXENCIONES O EXONERACIONES. Para gozar de las exenciones, exoneraciones, los contribuyentes deberán cumplir con todos los requisitos que se establezcan, incluyendo la presentación de la declaración privada en las fechas señaladas para los tributos reglamentados con ésta.

(...)

ARTÍCULO 24.- HECHO GENERADOR. Es un gravamen real que recae sobre los bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción del Municipio de Yumbo y se genera por la existencia del predio, independientemente de quién sea su propietario o poseedor.

No se genera este impuesto por los bienes inmuebles de propiedad del Municipio de Yumbo.

ARTÍCULO 25.- SUJETO ACTIVO. El Municipio de Yumbo, es el sujeto activo del impuesto predial unificado que se cause en la jurisdicción y en él radican las potestades tributarias de recaudo, administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, devolución, cobro y el régimen sancionatorio incluida su imposición.

ARTÍCULO 26.- SUJETO PASIVO. Es la persona natural o jurídica, propietaria y/o poseedora y/o usufructuaria de predios ubicado en la jurisdicción del Municipio de Yumbo; también lo son los administradores de patrimonios autónomos por los bienes inmuebles que de él hagan parte, los tenedores de inmuebles que de él hagan parte, los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión, las concesiones correspondientes de áreas comunes.

A su vez, también lo son las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos quienes ejerzan la posesión del bien.

(...)

ARTÍCULO 32.- CAUSACIÓN Y PERIODO GRAVABLE DEL IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO. El Impuesto Predial Unificado se causa el 1° de Enero del respectivo año gravable. El periodo gravable está comprendido entre el primero (1°) de enero y el treinta y uno (31) de diciembre del respectivo año.

ARTÍCULO 33.- LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO. El Impuesto Predial se liquidará en cuatro (4) cuotas trimestrales de igual valor, con vencimiento cada una de ellas el último día hábil del trimestre respectivo.

ARTÍCULO 34.- FACTURACIÓN Y/O LIQUIDACIÓN OFICIAL DEL IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO. El valor del Impuesto Predial Unificado se cobrará a los sujetos pasivos mencionados en el presente Acuerdo, a quien ostente la calidad de poseedor o propietario del inmueble, a través del sistema de facturación-liquidación oficial. Dentro del año gravable correspondiente se realizará la labor de facturación durante los cuatro (4) trimestres.

ARTÍCULO 35.- FECHAS Y LUGARES DE PAGO. El pago se hará en las fechas y lugares señalados por la Secretaría de Hacienda Municipal.

ARTÍCULO 36.- CERTIFICADOS DE PAZ Y SALVO. El Tesorero General Municipal, expedirá los certificados de paz y salvo por concepto del Impuesto Predial Unificado, siempre y cuando

se verifique el pago total del impuesto, que comprende el periodo gravable en curso y los anteriores.

(...)

ARTÍCULO 38. INMUEBLES EXENTOS Y EXONERADOS DEL IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO. Se encuentra exentos y exonerados del Impuesto Predial Unificado los inmuebles como se detallan a continuación:

#### INMUEBLES EXENTOS DEL IMPUESTO PREDIAL

1. Los inmuebles propiedad del Municipio no pueden ser gravados con impuesto directos nacionales, departamentales o municipales, a menos que se encuentren en posesión o usufructo de particulares (Artículo 2. 170 Decreto Ley 1333 de 1986)
3. En consideración a su especial destinación, los bienes de uso público y obra de infraestructura, a excepción de: a) Las construcciones, edificaciones o cualquier tipo de mejora que se haya sobre tales bienes cuando estén en manos de particulares; b) las áreas ocupadas por establecimientos mercantiles. (Artículo 54 de la Ley 1430 de 2012, modificado por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012)
4. Los predios beneficiados con la exclusión del impuesto predial en virtud de convenios o tratados internacionales en los términos que señalen dichos convenios.
5. Los predios de propiedad de las misiones diplomáticas, embajadas y consulados acreditados en nuestro país.
6. Los inmuebles de propiedad de la Iglesia Católica, destinados al culto y vivienda de las comunidades religiosas, a las curias diocesanas y arquidiocesanas, casas episcopales y cúrales, cementerios y seminarios conciliares a nombre de la iglesia, así como los de propiedad de otras iglesias distintas a la Católica que estén reconocidos por el Estado Colombiano y dedicados exclusivamente al culto.

Cuando en estos inmuebles se realicen actividades diferentes a las aquí contempladas, serán sujetos del impuesto predial en relación con la parte destinada a un uso diferente.

Las demás propiedades de las iglesias serán gravadas en la misma forma que la de los particulares.

7. Los predios que se encuentren definidos legalmente como parques naturales o como parques públicos de propiedad de entidades estatales (Artículo 137 de la ley 488 de 1998).

#### INMUEBLES EXONERADOS DEL IMPUESTO PREDIAL

La exoneración del impuesto predial de los inmuebles que se detallan a continuación es potestad del Concejo Municipal.

Se reconocerá la exoneración en el pago del Impuesto Predial Unificado, hasta por el término de diez (10) años, a los siguientes inmuebles:

1. Los inmuebles destinados a dependencias, talleres y lugares de entretenimiento de los cuerpos de bomberos (Artículo 30 de la Ley 1575 de 2012), en cuyos predios no se desarrolle ninguna actividad comercial, industrial o de servicios distinta a aquellas directamente relacionadas con la naturaleza de la entidad.
2. Los inmuebles de propiedad de la Defensa Civil, Cruz Roja, en cuyos predios no se desarrolle ninguna actividad comercial, industrial o de servicios distinta a aquellas directamente relacionadas con la naturaleza de la entidad.
3. Los Predios de propiedad de las universidades pública establecidas en el Municipio de Yumbo.
4. Los predios de propiedad de las Juntas de Acción Comunal debidamente reconocidas por la autoridad competente y que se utilicen exclusivamente en los fines propios de este tipo de entidades.
5. Los inmuebles de propiedad de las entidades culturales sin ánimo de lucro y dedicadas exclusivamente a actividades propias de la cultura y que además, reciban el aval o reconocimiento de la Secretaría de Educación.
6. Los inmuebles de propiedad de comunidades religiosas destinados a ancianatos y albergues para niños, que se presten sin costo alguno para los beneficiarios. Gozarán de este beneficio previa verificación y aprobación de la administración municipal.
7. Los inmuebles de propiedad del Municipio y del Departamento y de las entidades descentralizadas Municipales y Departamentales que se entreguen mediante comodato a entidades sin ánimo de lucro, cuya exclusiva destinación económica sea la protección y atención a la niñez, juventud, personas de la tercera edad o indigentes, rehabilitación de limitados físicos, mentales, sensoriales, drogadictos y reclusos; lo anterior, siempre y cuando las actividades se realicen sin costo alguno para los beneficiarios.

8. Los inmuebles de propiedad de entidades sin ánimo de lucro, cuya exclusiva destinación económica sea de protección y atención a la niñez, juventud, personas de la tercera edad o indigentes; formación laboral a mujeres cabeza de familia; atención temporal a enfermos convalecientes; rehabilitación de limitados físicos, mentales sensoriales, drogadictos y reclusos; lo anterior, siempre y cuando las actividades se realicen sin costo alguno para los beneficiarios.

9. los inmuebles propiedad de entidades sindicales de trabajadores y de las asociaciones gremiales de pensionados, destinados única y exclusivamente a la actividad sindical o gremial.

10. Los inmuebles de propiedad de entidades de carácter público descentralizados del orden municipal que se encuentren destinados a la prestación del servicio de salud, educación, cultura o deporte.

11. Los inmuebles de propiedad de los entes de control Personería, Contraloría y Concejo municipal.

12. Los inmuebles de propiedad del Instituto Municipal de Reforma Urbana y de Vivienda de interés Social de Yumbo "IMVIYUMBO"

(...)

PARÁGRAFO 3°. Los predios sobre los que opere la exención o exclusión del impuesto predial unificado en lo determinado por la ley, están obligados al pago de la sobretasa ambiental y no pagarán la sobretasa bomberil. Los predios sobre los que opere la exoneración del impuesto predial unificado, en los términos establecidos en el Estatuto Tributario Municipal, están obligados al pago de las sobretasas ambiental y bomberil.

PARÁGRAFO 4°. Los beneficios otorgados en el presente artículo se perfeccionarán mediante Resolución que conceda el beneficio, debidamente sustanciada por el Secretario (a) de Hacienda Municipal y para firma del señor Alcalde; para el caso de las exenciones no se requiere solicitud escrita del beneficiario, bastará la presentación del Certificado aludido en el parágrafo 2°, y el paz y saldo municipal.

(...)

PARÁGRAFO 7°. Quien considere tener derecho a las exoneraciones antes escritas, deberá solicitar por escrito ante la Secretaria de Hacienda Municipal anexando la siguiente



documentación, la que una vez sea otorgado el beneficio y por el término de este, deberá remitirse dentro del primer mes de cada periodo gravable so pena de pérdida del mismo:

- A. Fotocopia de Cedula de Ciudadanía del propietario del predio o del Representante Legal si es una sociedad.
- B. Certificado de Existencia de Representación Legal con máximo dos (2) meses de expedición.
- C. Certificado de Tradición del inmueble actualizado con máximo un (1) mes de expedición de la oficina de registro.
- D. Paz y Salvo por concepto de Impuesto Municipales así como de las sobretasas a que se esté obligado; o certificado de no estar en mora por acuerdo de pago.
- E. Demás requisitos que estime convenientes el Jefe de Rentas de la Secretaria de Hacienda Municipal y que guarden relación con lo contenido en el presente artículo y el beneficio a otorgar.

PARÁGRAFO 1°. La exoneración del Impuesto Predial Unificado de que trata el presente artículo se perfeccionará mediante Acto Administrativo, el periodo de exoneración en ningún caso excederá el término de diez (10) años contados a partir de la fecha de emisión de dicho Acto.

PARÁGRAFO 1°. La destinación de los predios objeto de exoneración de que trata este artículo debe ser exclusiva y no podrá cambiarse por el término que sea otorgada la exoneración y cinco (5) años más contados a partir de la fecha de emisión del Acto que otorga el beneficio, y obligará al propietario o poseedor al reintegro de las sumas exentas por concepto de Impuesto Predial Unificado desde el momento en que se haya otorgado el beneficio.

(...)

ARTÍCULO 62.- HECHO GENERADOR. El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios, incluidas las del sector financiero y aquellas en quienes se realice el hecho gravado, que ejerzan o realicen en el Municipio de Yumbo, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

(...)

ARTÍCULO 63.- DE LOS SUJETOS. En el impuesto de Industria y Comercio se contemplan los siguientes sujetos:

SUJETO ACTIVO. El sujeto activo del Impuesto de Industria y Comercio es el Municipio de Yumbo, ente territorial, a favor del cual se establece este impuesto, con facultad para liquidar, administrar, controlar, investigar, fiscalizar, recaudar e imponer las sanciones.

SUJETO PASIVO. Es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio y, como tal responsable del tributo, la persona natural o jurídica, la sociedad de hecho, sucesiones ilíquidas, establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del orden Nacional, Departamental, y Municipal, las sociedades de economía mixta de todo orden, las unidades administrativas con régimen especial y demás entidades estatales de cualquier naturaleza, los Departamentos, la Nación, aquellas en quienes se realice el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quien se configure el hecho generador del impuesto y los demás sujetos pasivos que realicen el hecho generador de la obligación tributaria.

(...)

ARTÍCULO 69.- PERIODO DE CAUSACIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. El Impuesto de Industria y comercio se causa con una periodicidad anual; comenzará a causarse desde la fecha de iniciación de las actividades objeto del gravamen. Para la determinación del Impuesto por periodos inferiores a un año se tomará el valor por fracción de año. Para efectos del periodo se relacionan los siguientes conceptos:

1. Período de causación y de pago: El Impuesto de Industria y Comercio se causará al momento de verificarse la terminación del respectivo periodo durante el cual se realizó o ejerció la actividad gravable, y se pagará en la oportunidad prevista por la Secretaria de Hacienda Municipal, con base en los ingresos denunciados en la declaración privada. Podrán presentarse periodos inferiores (fracción de año)

2. Año base o periodo gravable: Corresponde al periodo en el cual se generan los ingresos en desarrollo de la actividad gravada, los cuales se utilizarán para la declaración por periodo gravable correspondiente.

(...)

ARTÍCULO 94.- EXENCIONES DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. Estarán exentos del impuesto de Industria y Comercio, en las condiciones que se señalen, los siguientes contribuyentes:

1. Continuarán vigentes los beneficios tributarios contemplados en tratados o convenios internacionales.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, prescribe en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA 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)

De otra parte, las Normas, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la [Resolución No. 533 de 2015](#) y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, determina:

#### “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.

## 1.2. 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.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

De conformidad con el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, para el reconocimiento de los derechos por concepto de impuestos, la entidad deberá observar el principio de devengo el cual expresa que, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que de estos se derivan, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período.

Igualmente, la entidad deberá efectuar el reconocimiento de los derechos por concepto de impuestos, cuando haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo y una cuenta por cobrar, esto es, que correspondan a recursos controlados de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, anotando que al evaluar si existe o no control sobre dicho activo, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del recurso o restringir su uso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible que cuente con la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

Por su parte, la norma de Cuentas por cobrar determina que los derechos dan lugar a la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación indica que, los ingresos por impuestos se reconocen cuando surge el derecho de cobro por originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden las obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

En consecuencia, el valor de los impuestos liquidados en las declaraciones y demás actos administrativos de carácter tributario, constituyen la base para reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de impuestos, si se advierte por una parte, que las entidades estatales cuentan con los instrumentos jurídicos suficientes para recaudar las obligaciones creadas en su favor, y por otra, que según lo estipulado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, es deber de las mismas gestionar el recaudo de las acreencias que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Bajo este contexto, se puede concluir que, por regla general, es previsible la obtención del flujo económico por conceptos de los impuestos.

Ahora bien, bajo el contexto del Acuerdo 024 de 2016 del Concejo municipal de Yumbo, las exenciones y exoneraciones tributarias para efectos fiscales tienen el mismo efecto y ambos se configuran en el momento de la determinación de los respectivos tributos.

Bajo este contexto, se da respuesta al caso particular así:

- Cuando un contribuyente es beneficiario total de una exención y/o exoneración por concepto de impuesto predial e industria y comercio, no hay lugar al reconocimiento de un derecho y un ingreso en los estados financieros de la Entidad Contable Pública, por cuanto se presentan situaciones excepcionales en las que se prevé que no existirá flujo de recursos financieros fijo o determinable en su favor a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Por lo tanto, se procederá solo a revelar en las notas, de conformidad con el numeral 6.4. Revelación de los elementos de los estados financieros, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

- Cuando un contribuyente es beneficiario parcial de una exención y/o exoneración por concepto de impuesto predial e industria y comercio, la Entidad Contable Pública deberá reconocer en el Estado de Situación Financiera solo la parte a la que se tenga derecho y se espere un flujo de recursos, con contrapartida en el ingreso.

Para esto, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el Municipio registrará el ingreso liquidado por concepto de impuesto predial, para lo cual debitará la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Por su parte, el Municipio registrará el ingreso liquidado por concepto de impuesto de industria y comercio, debitando la subcuenta 130508-Impuesto de industria y comercio de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y acreditando la subcuenta 410508-Impuesto de industria y comercio de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con el recaudo, se debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y se acreditarán las subcuentas 130507-Impuesto predial unificado y 130508-Impuesto de industria y comercio de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000075641 DEL 12-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de cuentas de cobro emitidas por el ITFIP a los Municipios para el desembolso de recursos pactados en convenios para la realización de programas académicos y del importe de la matrícula a cargo del estudiante.

Doctora  
SANDRA IVON BARRERO CESPEDES  
Contadora  
Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional – ITFIP.  
Espinal

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003595-2, del día 15 de octubre de 2019, en la cual señala:

“El Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional - ITFIP, en la actualidad viene ofertando programas académicos en diferentes municipios de la región, con el fin de facilitar el ingreso a las personas de escasos ingresos económicos en las Instituciones de Educación Superior; estableciendo para ello políticas generales con beneficios a través de becas.

Al respecto, la Contraloría General de la República en la auditoría financiera de la vigencia 2018, emitió en su informe la siguiente observación:

“Observación N° 14. Ejecución Presupuestal de Ingresos.

El saldo por recaudar por concepto de ingresos corrientes evidencia una disminución en el recaudo neto, especialmente en los rubros 3121-ventas de bienes y servicios. Esta disminución ocurre en virtud de que únicamente se contabiliza el porcentaje que cancela el Municipio.”

A fin de realizar las acciones tendientes a ajustar los procedimientos de acuerdo con lo observado por el ente auditor, solicito respetuosamente resolver la siguiente consulta:

En el marco de la ejecución de los convenios firmados entre el ITFIP y Municipios cuyo objetivo es la realización de programas académicos dirigidos a personas de escasos ingresos, ¿El ITFIP debe registrar en sus Estados Financieros el valor del total de cada convenio (de acuerdo con los porcentajes respectivos)? o ¿El ITFIP debe realizar el registro en su contabilidad únicamente sobre las cuentas de cobro emitidas por ITFIP a los Municipios, en las cuales solicita el desembolso de los recursos con cargo a estos convenios.”

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

### **CONSIDERACIONES**

El convenio Marco de Cooperación Académica celebrado entre la Institución de Educación Superior ITFIP y la Alcaldía de Venadillo Tolima, señala lo siguiente:

“CLAUSULA PRIMERA-OBJETO: Aunar esfuerzos financieros y administrativos con miras a garantizar el acceso a la educación superior de estudiantes del Municipio de Venadillo - Tolima, que se interesen en estudiar los programas que ofrece el ITFIP, a través de sus ciclos propedéuticos TECNICO PROFESIONAL, TECNOLOGICO y PROFESIONAL UNIVERSITARIO, que ofrece la Institución a partir del año 2017.

CLAUSULA SEGUNDA-ALCANCE DEL OBJETO: El objeto tiene como alcance el establecer las bases generales de una cooperación interinstitucional que permita la prestación de servicios mutuos que se reflejen en beneficios de las entidades suscriptoras del presente convenio, (...)

CLÁUSULA TERCERA-MONTO DE LOS ESTIMULOS EDUCATIVOS: A) EL MUNICIPIO se compromete a otorgar el subsidio educativo por valor de un salario mínimo mensual vigente por cada uno de los estudiantes acreedores del beneficio del subsidio que la administración municipal remita al ITFIP en los programas TECNICO PROFESIONAL EN LOGISTICA, EN LOS PROGRAMAS TÉCNICO PROFESIONAL, TECNOLÓGICO y programas del NIVEL PROFESIONAL, que ofrece el ITFIP, de los costos educativos representados en la matrícula de los estudiantes que seleccione el Fondo Educativo Municipal, previo de los requisitos establecidos en el Acuerdo Municipal No. 016 de 2014. B) EL ITFIP INSTITUCION DE EDUCACION SUPERIOR, se compromete a otorgar un incentivo del 30 % del valor de la matrícula para el periodo académico a cursar en los diferentes programas que ofrece. (...)

CLAUSULA CUARTA - OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: A) Promover y divulgar en el Municipio de Venadillo y sus zonas de influencia, los programas de formación tecnológica y profesional de actividades



inherentes a sus funciones de acuerdo con la Programación pertinente que ofrece el ITFIP. B) suministrar al ITFIP antes del inicio del semestre la relación de los estudiantes seleccionados C) Desembolsar directamente al ITFIP el valor total de los subsidios otorgados a los estudiantes en el semestre, previa presentación de la factura o cuenta de cobro y la relación de los estudiantes matriculados que se beneficiaran con el 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:

“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. (...)”

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)

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.

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones se concluye:

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.

Por su parte, la Doctrina Contable Pública ha señalado que el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la ejecución de recursos entregados 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.

En consecuencia, la firma de un convenio no implica el reconocimiento de la cuenta por cobrar por el total del mismo, toda vez que dependerá de las condiciones contractuales que hayan pactado las partes, del momento en que surge el derecho a los recursos, si las cuentas

por cobrar cumplen las condiciones de activo y cuando la transacción u operación incida en los resultados del período.

No es viable reconocer el valor total del convenio toda vez que este proceder contraviene lo dispuesto en el Marco conceptual y el Marco Normativo de las entidades de gobierno, en lo relacionado con los principios de devengo, período contable y de las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel, así como los criterios que deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los Estados Financieros de la entidad. Por tanto, el ITFIP deberá reconocer la cuenta por cobrar al Municipio, en la medida que adquiere el derecho a recibir el flujo de efectivo del valor del aporte para el subsidio a los estudiantes en el semestre, tal como lo establece el literal c de la cláusula 4 del convenio suscrito entre las partes, mediante un débito a la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 442805- Para programas de educación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, el registro de los ingresos por concepto de matrículas en el Instituto 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 alguna(s) de las situaciones que se enmarcan a continuación:

El importe cobrado a los estudiantes previamente a la prestación del servicio no generará registro alguno. Cuando se recauda este 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. 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.

Si no se ha recibido pago anticipado, pero se presta el servicio educativo, este deberá reconocerse a la luz de la Norma de cuentas por cobrar y registrarse con un débito en la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y crédito en 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.

En el caso de que se cobre al estudiante en un periodo intermedio, es decir cuando se haya prestado solo una parte del servicio cobrado, solo podrá reconocerse una cuenta por cobrar en la proporción del servicio prestado. Cuando se genere el recaudo, el Instituto cancelará la cuenta por cobrar y el valor restante corresponderá a un ingreso recibido por anticipado.

Adicionalmente, 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.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000077711 DEL 24-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los pagos efectuados por los deudores

Doctor  
 LUIS ALEJANDRO TOVAR ARIAS  
 Vicepresidente de Gestión Contractual  
 Agencia de Desarrollo Rural  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004421-2, del 19 de diciembre de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“¿Es posible que la Agencia pueda aplicar financiera y contablemente de manera retroactiva, los pagos a partir del año 2016, de los usuarios que informaron a que deuda o período de facturación iba dirigido el respectivo pago, como también aplicar el pagos a los periodos o facturaciones ordenados en los mandamientos de pago dentro del proceso administrativo del cobro coactivo?, toda vez que, la herramienta de cartera que tiene la entidad para el tema de imputación de pagos, aplica el valor recibido por cada uno de los usuarios solo a partir de la expedición de la mencionada Resolución, dejando por fuera gran parte del periodo de lo actualmente exigible, ya que para el mencionado sistema la imputación se aplica solo a los intereses sin tener en cuenta abonos a capital independientemente por factura, lo que genera una inadecuada aplicación de pagos, sin tener en cuenta lo establecido en el Código Civil.”

**CONSIDERACIONES**

El Código de Comercio, respecto a la imputación de pagos, establece:

“ARTICULO 1653. <IMPUTACION 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 al capital.

Si el acreedor otorga carta de pago del capital sin mencionar los intereses, se presumen éstos pagados.

ARTICULO 1654. <IMPUTACION DEL PAGO DE VARIAS DEUDAS>. Si hay diferentes deudas, puede el deudor imputar el pago a la que elija; pero sin el consentimiento del acreedor no podrá preferir la deuda no devengada a la que lo está; y si el deudor no imputa el pago de ninguna en particular, el acreedor podrá hacer la imputación en la carta de pago; y si el deudor lo acepta, no le será lícito reclamar después.

ARTICULO 1655. <IMPUTACION DEL PAGO A LA DEUDA DEVENGADA>. Si ninguna de las partes ha imputado el pago, se preferirá la deuda que al tiempo del pago estaba devengada a la que no lo estaba; y no habiendo diferencia bajo este respecto, la deuda que el deudor eligiere”.

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.

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, en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 484 de 2017 y sus modificaciones, en la Norma de cuentas por cobrar, señala:

## “2. CUENTAS POR COBRAR

### 2.1. Reconocimiento

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

### 2.3. 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. (...)”.

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores establece, en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, 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.

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)

Adicionalmente, la Resolución N° 193 de 2016, atañe:

“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. (...)

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

Es pertinente precisar 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 - CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, si bien la CGN no ha establecido un procedimiento sobre la imputación de pagos, la entidad debe tener en cuenta que una vez definido el Manual de políticas contables deberá elaborar las políticas y procedimientos operativos que acompañen el proceso contable, de tal manera que se garantice el cumplimiento de los lineamientos

normativos expedidos por la CGN, y se cuente con las herramientas informáticas necesarias para el procesamiento de la información. Tal manual de políticas operativas deberá contener procedimientos, procesos, responsables, periodicidad, canales de comunicación, entre otros.

Así las cosas, la Agencia deberá definir, dentro del Manual de procedimientos, los lineamientos necesarios que permitan, entre otros aspectos, controlar adecuadamente la cartera a su cargo, los pagos o abonos efectuados por los deudores y el cumplimiento del Código Civil y demás normas que lo regulen. Una vez se precise esto, las herramientas informáticas usadas por la entidad deberán ajustarse en sus distintas facetas a lo definido en los manuales de políticas y procedimientos contables.

Ahora bien, los pagos o abonos realizados por los deudores se deberán reconocer en el momento en que sucedan, de conformidad con el principio de devengo, disminuyendo la cuenta por cobrar que corresponda.

No obstante, si dentro de la información financiera existe errores como consecuencia de la aplicación errada de los pagos en periodos contables anteriores, la entidad deberá corregirlos ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio que se vieron afectadas contra la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad a lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambio en estimaciones contables y corrección de errores.

En ningún caso se deberá realizar asientos contables en periodos contables anteriores, los cuales ya han sido cerrados, ni se podrán realizar ajustes contables de errores de periodos contables anteriores contra el resultado del periodo en el cual se efectúen los ajustes.

Cabe señalar que, si el error es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma mencionada, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro por la corrección del error y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000077751 DEL 24-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos no tributarios Cuentas de orden deudoras-Activos Contingentes
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de intereses de mora por no pago de facturas de cobro de la tasa retributiva y la tasa por uso

Doctor  
VÍCTOR JULIO ROJAS PERICO  
Contador  
Corporación Autónoma Regional de Chivor- Corpochivor  
Garagoa – Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004425-2 el día 19 de diciembre de 2019, en la cual consulta, teniendo en cuenta que la Corporación Autónoma Regional de Chivor realiza facturación por conceptos de tasa retributiva y tasas por uso de acuerdo a la normativa emitida por el Ministerio del Medio Ambiente, cuál sería la correcta contabilización de los intereses que se generan a raíz del incumplimiento en el pago de dichas facturas por parte de los deudores, y manifiesta:

“Con respecto al reconocimiento de intereses, CORPOCHIVOR contablemente registra en una cuenta de activo (131103) siempre y cuando se tenga la certeza de que el deudor tiene conocimiento y reconoce la deuda del capital más intereses a través de un documento cierto donde avale la deuda.

De lo contrario, si no existe certeza se procede a realizar liquidación de intereses con base en la política contable de la Entidad con corte a 31 de diciembre de cada periodo fiscal y se registra en cuentas de orden.”

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

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 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.

(...)

#### 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)

De igual forma, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, 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. (...) 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.” (...)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe y establece la dinámica de las cuentas 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, así:

#### “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. (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta el principio de contabilidad de devengo contenido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de 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 la contribución, tasa o ingreso no tributario, una vez queden en firme.

En atención a lo anterior, con la emisión de la factura y hasta tanto sea exigible su pago, la entidad debe registrar un activo contingente mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros activos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra, de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR). En atención a que el pago de la factura aún no es exigible, no debe registrarse valor alguno por concepto de intereses.

Una vez sea exigible el pago de la factura, la entidad reconocerá el derecho y el ingreso, para lo cual debitará la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y alternamente descargará las cuentas de orden.

Ahora bien, cuando el pago de la factura sea exigible y el deudor incurra en mora, deberán reconocerse los intereses que se causen, con 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.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192300079801 DEL 26-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Entidad pública que debe reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de Impuesto con destino al turismo como inversión social. Cuenta donde se debe registrar el ingreso por concepto de Impuesto al turismo como inversión social, cuando no se cuenta con las declaraciones tributarias realizadas por las aerolíneas.

Doctora  
NOHORA MARTÍNEZ  
Directora de Contabilidad  
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003667-2, del día 21 de octubre de 2019, en la cual se señala:

“En el artículo 4° de la ley 1101 de 2006, se indica: “Impuesto con destino al turismo como inversión social: Créase, a partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, el impuesto nacional con destino al turismo como inversión social mediante la promoción y el fortalecimiento de la competitividad que comprende la capacitación y la calidad turísticas.

El hecho generador del impuesto con destino al turismo es el ingreso al territorio colombiano de personas extranjeras, en medios de transporte aéreo de tráfico internacional.

El sujeto activo del impuesto con destino al turismo es la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Son contribuyentes del impuesto con destino al turismo, todas las personas extranjeras, que ingresen a Colombia, en medios de transporte aéreo de tráfico internacional.” (Subrayado fuera del texto) (Sic)

En el artículo 5° de esta misma ley, se establece el recaudo del impuesto para el turismo: “El valor del recaudo del impuesto para el turismo de que trata el artículo 4 de la presente ley, lo tendrán a su cargo las empresas que presten de manera regular el servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros con destino a Colombia y deberá ser consignado por estas a una cuenta especial de la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y será apropiado en el Presupuesto General de la Nación en las vigencias fiscales correspondientes a su recaudo y en las subsiguientes.” (Subrayado fuera del texto) (Sic)

En el artículo 6° de la misma ley se define la utilización del impuesto para el turismo de la siguiente manera: “El Comité Directivo del Fondo de Promoción Turística al que se refiere el artículo 11 de la presente ley aprobará los planes y programas en que se invertirán estos recursos de conformidad con la Política de Turismo que establezca el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y su ejecución se hará a través de Proexport para la promoción internacional, y con la entidad Administradora del Fondo de Promoción Turística de que trata el artículo 9° de la presente ley, para la promoción interna y la competitividad.” (Subrayado fuera del texto) (Sic)

El artículo 4° de la ley 1101 de 2016 fue modificado por el artículo 109 de la ley 1943 de 2018 de la siguiente manera:

“A partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, se crea el impuesto nacional con destino al turismo como inversión social mediante la promoción y el fortalecimiento de la competitividad que comprende la capacitación y la calidad turísticas.

El hecho generador del impuesto con destino al turismo es la compra de tiquetes aéreos de pasajeros que tengan como destino final el territorio colombiano, en transporte aéreo de tráfico internacional.

El sujeto activo del impuesto con destino al turismo será la nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Son contribuyentes del impuesto con destino al turismo, todos los pasajeros que ingresen a Colombia, en medios de transporte aéreo de tráfico internacional. No serán sujetos activos del impuesto los pasajeros que vengan al territorio colombiano en tránsito o en conexión internacional.

El impuesto con destino al turismo tendrá un valor de USD15, deberá ser incluido por las empresas que presten de manera regular el servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros con origen o destino a Colombia, en el valor de los tiquetes o pasajes aéreos y su pago se hará trimestralmente.

El valor del recaudo del impuesto para el turismo de que trata el artículo 1° de la Ley 1101 de 2006, lo tendrán a su cargo las empresas que presten de manera regular el servicio de transporte aéreo internacional de pasajeros con destino a Colombia y deberá ser consignado por estas en la cuenta que para estos efectos establezca el Ministerio de



Comercio, Industria y Turismo y será apropiado en el Presupuesto General de la Nación en las vigencias fiscales correspondientes a su recaudo y en las subsiguientes. La generación del impuesto será la compra y emisión del tiquete, la reglamentación para estos efectos, estará a cargo el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.” (Subrayado fuera del texto) (Sic)

Adicionalmente, el Ministerio de Comercio Industria y Turismo – MINCIT realizó de manera conjunta con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP, una circular conjunta el 25 de mayo de 2018 (anexa); donde se definió el procedimiento sobre el recaudo del impuesto nacional con destino al turismo.

De lo anterior, el Ministerio de Comercio Industria y Turismo – MINCIT ha venido reconociendo los ingresos provenientes del impuesto con destino al turismo como inversión social, con registro automático en el aplicativo SIF Nación, que imputa el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por las consignaciones que realizan las empresas de transporte aéreo internacional por concepto de impuesto al Turismo. El MINCIT parte de la definición de que estos recaudos incrementan su activo y el patrimonio, tal y como lo señala el marco conceptual de las Entidades de Gobierno en la definición de los ingresos.

Los ingresos de acuerdo con el marco conceptual para las entidades de gobierno corresponde a: “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) (Sic)

En cuanto a los ingresos sin contraprestación por concepto de impuestos el marco normativo para entidades de gobierno establece que para su reconocimiento se debe considerar lo siguiente: “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) (Sic)

Sin embargo, el principio de esencia sobre forma que se encuentra en el marco conceptual indica 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 del texto) (Sic)

El MINCIT ha venido reconociendo estos ingresos independientemente de contar con la declaración de las aerolíneas que se establece en la ley, dando cumplimiento al principio de esencia sobre forma.

CONSULTA:

1. Según lo expuesto, ¿Qué Ministerio debería reconocer el ingreso y la cuenta por cobrar asociada al impuesto al turismo, teniendo en cuenta que Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP es el sujeto activo?

2. Considerando que el registro contable del ingreso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP lo imputa al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, de manera automática en el recaudo y de no disponer con las correspondientes declaraciones hechas por las aerolíneas, ¿se debe reclasificar este ingreso y contabilizarlo como un ingreso por identificar en una cuenta del pasivo?”

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 y sus modificaciones, establece en los numerales 5. Principios de contabilidad pública y, 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros y 6.4. Revelación de los elementos de los estados financieros, 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 periodo.

(...)

#### 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.

(...)

#### 6.4. Revelación de los elementos de los estados financieros

La información financiera se revela en la estructura de los estados financieros, así como en sus notas explicativas.

La revelación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información financiera. Las decisiones sobre estos tres asuntos se deben tomar teniendo en cuenta las necesidades que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera de una entidad de gobierno.

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

##### 6.4.1. Selección de la información

La selección de la información tiene como objetivo determinar qué información se reporta en los estados financieros y en la notas.

(...)

##### 6.4.2. Ubicación de la información

La ubicación de la información tiene un impacto en la contribución que esta pueda realizar al logro de los objetivos de la información financiera. La ubicación puede afectar la comparabilidad de la información y la manera en que los usuarios la interpretan. (...)

#### 6.4.3. Organización de la información

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

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de gobierno, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, así:

“2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

#### DESCRIPCIÓN

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

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

#### CONCLUSIÓN

**Pregunta 1. ¿Qué Ministerio debería reconocer el ingreso y la cuenta por cobrar asociada al impuesto al turismo, teniendo en cuenta que Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP es el sujeto activo?**

De acuerdo a las consideraciones antes expuestas, y con el propósito de determinar quién debe reconocer el ingreso y la cuenta por cobrar por concepto de impuesto de turismo como inversión social, entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo deberán evaluar conjuntamente y aplicar juicio profesional a las condiciones que permiten determinar el control de los bienes bajo el contexto del Marco Normativo aplicable a las Entidades de Gobierno, 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 de los recursos 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 activo 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 recursos como ingreso, 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 al activo.

**Pregunta 2. Al no disponer de las correspondientes declaraciones hechas por las aerolíneas, ¿se debe reclasificar este ingreso y contabilizarlo como un ingreso por identificar en una cuenta del pasivo?"**

Los recaudos sobre las cuales no existe claridad respecto de la persona y el concepto, se deben registrar en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Por su parte, la Entidad deberá 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, se deberá 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 se revelará en notas a los estados financieros la información pertinente, de conformidad con lo establecido en el numeral 6.4 del Marco conceptual para Entidades de Gobierno.

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. 20192000083081 DEL 27-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de las multas impuestas por los jueces a las partes y terceros en el marco de los procesos judiciales y arbitrales de todas las jurisdicciones y sus intereses moratorios

Doctor  
 JOSÉ MAURICIO CUESTAS GÓMEZ  
 Director Ejecutivo de Administración Judicial  
 Consejo Superior de la Judicatura  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500042452, del 05 de diciembre de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre el registro contable del cobro coactivo de multas por infracción al Código Penal y sus intereses moratorios.

Al respecto, la entidad consulta:

“1. ¿En concepto de la Contaduría General de la Nación el procedimiento propuesto por el Consejo Superior de la Judicatura para el reconocimiento de las multas y sus intereses moratorios cumple con los requisitos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno vigente?”

2. ¿La Contaduría General de la Nación considera viable incorporación al Catálogo General de Cuentas la creación de las Cuentas, subcuentas y cuentas auxiliares en el Grupo 81 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS – ACTIVOS CONTINGENTES para el registro y control de las multas, sus intereses de mora y el deterioro calculado?”

3. En caso negativo a la pregunta, ¿la Contaduría General de la Nación considera viable que el Consejo Superior de la Judicatura registre en la subcuenta 819003 Intereses de Mora, y en la subcuenta 819090 Otros Activos Contingentes, de la cuenta 8190 OTROS ACTIVOS CONTINGENTES, los hechos económicos objeto de la presente consulta?”

4. ¿Qué procedimiento debería seguir el Consejo Superior de la Judicatura a propósito del cambio de esta Política Contable?”

### CONSIDERACIONES

La Ley 1743 de 2004, “por medio de la cual se establecen alternativas de financiamiento para la rama judicial”, establece:

“ARTÍCULO 2. DESTINACIÓN. Los recursos que ingresen al Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia durante los primeros cuatro (4) años de vigencia de esta ley serán destinados a la puesta en marcha del sistema oral establecido en el Código General del Proceso, en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y en el Código de Procedimiento Penal, así como a la creación de los juzgados de extinción de dominio ordenada en el artículo [215](#) de la Ley 1708 de 2014.

Los recursos recaudados en cumplimiento de lo establecido en la presente ley se destinarán en un dos por ciento (2%) a la promoción y utilización de los Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos, como medida preventiva de descongestión, especialmente en lo relacionado al cumplimiento del Plan Nacional de Conciliación.

Programa Nacional de Justicia en equidad, Casas de Justicia y Centros de Convivencia Ciudadana. El Gobierno Nacional reglamentará la transferencia de estos recursos a las entidades competentes del orden nacional y territorial. (...)

ARTÍCULO 3o. FONDO PARA LA MODERNIZACIÓN, DESCONGESTIÓN Y BIENESTAR DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA. El artículo [192](#) de la Ley 270 de 1996, adicionado por el artículo [21](#) de la Ley 1285 de 2009, quedará así: “artículo 192. El Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia será un fondo especial administrado por el Consejo Superior de la Judicatura, o quien haga sus veces, integrado por los siguientes recursos: (...)

7. El dinero recaudado por concepto de las multas impuestas por los jueces a las partes y terceros en el marco de los procesos judiciales y arbitrales de todas las jurisdicciones. (...)

Parágrafo 1o. El Fondo no contará con personal diferente al asignado a la Dirección Ejecutiva y a la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, o quien haga sus veces. Los recursos del Fondo formarán parte del Sistema de Cuenta Única Nacional, en los términos del artículo [261](#) de la Ley 1450 de 2011, o las normas que lo modifiquen o sustituyan, en la medida en que sean incorporados al Presupuesto General de la Nación.



Parágrafo 2o. Todos los jueces de la República estarán obligados a reportar al Consejo Superior de la Judicatura, o quien haga sus veces, dentro de los tres meses siguientes a la vigencia de esta ley, y de manera periódica cada semestre, la relación de todos los depósitos judiciales en condición especial y los depósitos judiciales no reclamados, so pena de las sanciones disciplinarias y fiscales a las que haya lugar.

Parágrafo 3o. El Consejo Superior de la Judicatura, o quien haga sus veces, deberá cotejar con el Banco Agrario de Colombia, o la entidad bancaria correspondiente, la información entregada por los jueces con el fin de trasladar los recursos de los que hablan los numerales 4, 5, 6 y 7 de este artículo al Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia, so pena de las sanciones disciplinarias, penales y fiscales a las que haya lugar por la omisión de esta obligación.

PARÁGRAFO 4o. Todos los recursos que de conformidad con el presente artículo integran el Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la administración de Justicia serán consignados en una cuenta del Banco Agrario de Colombia S.A. (...)

ARTÍCULO 9o. MULTAS. Los recursos provenientes de las multas impuestas por los jueces a las partes y terceros en el marco de los procesos judiciales y arbitrales de todas las jurisdicciones, así como las impuestas en incidentes de desacato a fallos de acciones de tutela, serán consignados a favor de la Rama Judicial, Consejo Superior de la Judicatura, Dirección Ejecutiva de Administración Judicial, o quien haga sus veces, con destino al Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia.

ARTÍCULO 10. PAGO. El obligado a pagar una multa tendrá diez (10) días hábiles, contados desde el día hábil siguiente a la fecha de ejecutoria de la providencia que impone la sanción, para pagar la multa. En caso de que dentro del término concedido, el obligado no acredite el pago de la multa ante el Juez de Conocimiento, el juez competente, so pena de las sanciones disciplinarias, fiscales y penales a las que haya lugar, deberá enviar al Consejo Superior de la Judicatura, o quien haga sus veces, dentro de los diez días hábiles siguientes al vencimiento del plazo que tenía el obligado para pagar la multa, la primera copia auténtica de la providencia que impuso la multa y una certificación en la que acredite que esta providencia se encuentra ejecutoriada, la fecha en que Esta cobró ejecutoria y la fecha en que se venció el plazo que tenía el obligado para pagar la multa. De lo anterior dejará constancia en el expediente.

Desde el día hábil siguiente al vencimiento del plazo legal establecido para pagar la multa, el sancionado deberá cancelar intereses moratorios. Para estos efectos, la tasa de interés

moratorio será una y media veces el interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora.

**ARTÍCULO 11. COBRO COACTIVO.** La Dirección Ejecutiva y las Oficinas de Cobro Coactivo del Consejo Superior de la Judicatura, o quien haga sus veces, adelantarán el cobro coactivo de las multas, conforme a lo establecido en el artículo anterior, en ejercicio de las facultades otorgadas por el artículo [136](#) de la Ley 6ª de 1992 y siguiendo el procedimiento establecido en el artículo [5o](#) de la Ley 1066 de 2006.

Las multas que con anterioridad a la vigencia de esta ley no hayan sido cobradas, deberán ser enviadas por el despacho judicial competente a la Dirección Ejecutiva Seccional de Administración Judicial correspondiente, quienes a través de las Oficinas de Cobro Coactivo del Consejo Superior de la Judicatura, o quien haga sus veces, deberán iniciar el proceso correspondiente.

En el caso en que se inicie el proceso de cobro, el juez competente deberá enviar al Consejo Superior de la Judicatura, Dirección Ejecutiva Seccional de Administración Judicial correspondiente, o quien haga sus veces, la primera copia auténtica de la providencia que impuso la multa y una certificación en la que acredite que esta providencia se encuentra ejecutoriada, la fecha en que esta cobró ejecutoria y la fecha en que se venció el plazo que tenía el obligado para pagar la multa, de lo cual dejará constancia en el expediente.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Decreto 1482 de 2018, por medio del cual se reglamenta el funcionamiento del Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia y se adiciona el decreto 1069 de 2015, decreto único Reglamentario del Sector Justicia y del Derecho, indica:

“Artículo 1. Adicionase un nuevo capítulo al título 3 de la Parte 2 del libro 2 del Decreto 1069 de 2015, así:

#### “CAPÍTULO 14

#### FUNCIONAMIENTO DEL FONDO PARA LA MODERNIZACIÓN DESCONGESTIÓN Y BIENESTAR DE OLA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA

#### SECCIÓN 1

#### Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia

Artículo 2.2.3.14.1.1. Naturaleza jurídica del Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia. El fondo para la Modernización, Descongestión y

Bienestar de la Administración de Justicia, creado mediante la Ley 1285 de 2009, modificada por las Leyes 1743 de 2014 y 1819 de 2016, es un fondo especial o fondo-cuenta, sin personería jurídica, constituido como un sistema de cuentas presupuestales, financieras y contables para el manejo de los recursos y rentas recaudados con destino al citado Fondo, administrado por el Consejo Superior de la Judicatura o quien haga sus veces quien actuará como Administrador del Fondo.

Artículo 2.2.3.14.1.2. Objeto y objetivos del Fondo. El Fondo al cual se refiere este decreto tiene como objeto principal recaudar, administrar e invertir los recursos y rentas que la ley ha señalado para el mismo, con la finalidad de apoyar la modernización, la descongestión y el bienestar de la Administración de Justicia, como se define a continuación, previo cumplimiento de lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 2 de la Ley 1743 de 2014 (...)

Parágrafo transitorio: La destinación de los recursos y rentas ya recaudados y los que se recauden en la vigencia fiscal 2018 se sujetará a lo dispuesto en el artículo 2° de la Ley 1743 de 2014, en concordancia con el artículo 2.2.3.10.7.1 del Decreto 1069 de 2015.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 DE 2015, define los principios de contabilidad de devengo y 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.”

Por su parte, en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 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. 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. (...)

### 2.3. 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. (...)

## 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. (...)

### 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.”

### CONCLUSIONES

La Contaduría General de la Nación (CGN), en el marco de sus competencias constitucionales y legales, desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública, y como parte de este proceso expidió el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, especialmente mediante la Resolución N° 484 de 2017, el cual es un desarrollo propio de la CGN, que aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual contenidos en las Normas

Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), no es igual a estas últimas, razón por la cual implementar el proceso contable de una entidad pública bajo las NICSP es incumplir la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN, el cual deben observar rigurosa y obligatoriamente.

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones a continuación se resuelven los interrogantes plantados en la consulta:

En el entendido que el dinero recaudado por concepto de multas impuestas por los jueces a las partes y terceros en el marco de los procesos judiciales y arbitrales de todas las jurisdicciones hacen parte de los recursos que conforman el Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia, y que este es un fondo especial o fondo-cuenta sin personería jurídica administrado por el Consejo Superior de la Judicatura, le corresponde a este último realizar el reconocimiento contable de las multas en cumplimiento del principio de devengo y atendiendo los requerimientos de la norma de Cuentas por Cobrar e Ingresos de Transacciones sin Contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones.

Aunado a lo anterior, es necesario tener en cuenta que, por una parte, 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.

Así las cosas, si surge un derecho a favor de la entidad en el acto administrativo proferido por la autoridad competente que imponga una multa, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso, y la entidad espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través del efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, deberá reconocer un activo y un ingreso en los Estados Financieros.

En atención a lo expuesto anteriormente, para el registro contable de la multas y sus intereses moratorios, la entidad deberá debitar la subcuenta 131102-Multas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y la subcuenta 138435-Intereses de mora, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, las cuales serán canceladas al recibir el pago correspondiente, y acreditar 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 y las gestiones administrativas llevadas a cabo en el proceso de cobranza. La reclasificación de las multas se registra debitando las subcuentas 138515-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios y 138590-Otras cuentas por cobrar de difícil recaudo, 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, y la subcuenta 138435-Intereses de mora, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, la entidad deberá realizar las respectivas estimaciones de deterioro. La pérdida por 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, que se registrará mediante un débito en las subcuentas 534714-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios y 534790-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, y crédito en las subcuentas 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios y 138690-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

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, entre otras circunstancias. Corresponde a cada entidad realizar un análisis individual de los derechos, apoyándose en su respectiva área jurídica, para identificar las situaciones de prescripción, caducidad, extinción de los derechos, entre otras, que la misma tenga registrados en su información contable. 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.

La baja en cuentas deberá efectuarse por su valor en libros, razón por la cual, en el momento en que la Entidad retire el derecho de su situación financiera debitará la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios y 138690-Otras cuentas por cobrar, de la



cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), y acreditará la subcuenta 131102-Multas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y la subcuenta 138435-Intereses de mora, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. La diferencia, en caso de existir, se registrará debitando la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Una vez se retiran estos derechos de la situación financiera de la Entidad, estos pueden ser registrados a discreción de la misma en cuentas de orden si la Entidad considera que estos requieren ser controlados, para ello se realiza un débito en la subcuenta 831535-Cuentas por cobrar, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS, y un crédito en la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Ahora bien, si como resultado del análisis realizado por la entidad- Consejo Superior de la Judicatura- para el reconocimiento del derecho por las multas y sus intereses moratorios, 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 a su favor, no se efectuará el reconocimiento de estos 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 819090-Otros activos contingentes, por el valor de la multas impuestas, y la subcuenta 819003-Intereses de mora, de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES, y se acreditará la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra, de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

La entidad debe evaluar la pertinencia de disminuir el valor de las multas y sus intereses de mora que se hayan contabilizado como activos contingentes y respecto de los cuales exista 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 la subcuenta 819090-Otros activos contingentes y 819003-Intereses de mora, de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES.

El procedimiento contable propuesto, donde se sugiere registrar los derechos en cuentas de orden deudoras y la pérdida de deterioro en las mismas, no es pertinente, toda vez que corresponde a una incorrecta interpretación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

Así las cosas, de conformidad con el procedimiento anterior, y en el entendido que los activos contingentes representan los bienes y derechos 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 cuales son registrados en cuentas de orden cuando sea posible realizar una medición, y que deben ser evaluados periódicamente ante nueva información de hechos económicos asociados, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros, no procede la creación de cuentas, subcuentas y auxiliares para el registro de deterioro de cuentas por cobrar en las cuentas de orden deudoras.

Por consiguiente, ante una incorrecta interpretación y aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, la entidad deberá corregir los errores en la información financiera atendiendo los lineamientos expuestos 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.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000021071 del 14-05-2019

20192000023281 del 04-06-2019

20192000023851 del 06-06-2019

20192000036891 del 23-08-2019

20192000077591 del 24-12-2019

\*\*\*

## 1.4 PRÉSTAMOS POR COBRAR

## CONCEPTO N° 2019200002341 DEL 30-01-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Préstamos por cobrar. Beneficios a los empleados. Subvenciones.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de préstamos a funcionarios de la entidad que pueden ser condonados en el marco de programas de capacitación, pero que una vez reciben el beneficio se retiran del DNP para atender sus estudios.

Doctor  
FLOR ZULIAN SALAMANCA DÍAZ  
Subdirectora financiera  
Departamento Nacional de Planeación  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550005079-2, del 20 de diciembre de 2018, mediante la cual indica lo siguiente:

“El Departamento Nacional de Planeación, recibió el concepto N°20186630358562 de fecha 05 de julio de 2018, relacionado con el registro contable para el reconocimiento de préstamos a los empleados que pueden ser condonados en el marco de programas de capacitación.

No obstante, lo anterior, en el citado concepto en las conclusiones indica que: “Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, es importante precisar que el reconocimiento de los pagos realizados por el DNP para cubrir el servicio educativo de sus **funcionarios** debe efectuarse atendiendo las características de esencia económica”. (negrilla fuera de texto)

“...Por otra parte, en la medida que el beneficiado cumple las condiciones para obtener la donación parcial del crédito educativo, y en atención al principio de devengo, la entidad deberá dar de baja la porción condonada mediante un debito a 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 a cuenta 1415-PRESTAMOS CONCEDIDOS”

De manera atenta, me permito informar que para el caso que nos ocupa, las condiciones del convenio a través del cual se otorga el préstamo condonable, establece que, una vez se apruebe el préstamo, el funcionario se retira de la entidad para atender la capacitación, pasado de esta forma a ser exfuncionario.

Por lo anterior, se solicita se indique si para la condonación de préstamos de exfuncionarios aplica el registro contable a la subcuenta 510803-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, y en caso de no ser viable, se indique a que cuenta contable se debe registrar, toda vez que en la actualidad se registra en la cuenta contable 58-90-90-001 otros gastos diversos.”

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

## CONSIDERACIONES

El numeral 5-Principios de contabilidad pública del Marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera dispuesto por la CGN como anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se expidió el Marco normativo contable que deben aplicar las Entidades de Gobierno, incorpora como principio de contabilidad pública la Esencia sobre forma, señalando lo siguiente:

“... 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).

El numeral 3.1. del numeral 3. Préstamos por cobrar del Capítulo I. Activos, de 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, señala: “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. (...)”

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, describe las siguientes cuentas:

**“1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS****DESCRIPCIÓN**

Representa los valores por cobrar por concepto de préstamos otorgados por las entidades.  
(...)

**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.”

**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. (...)

**5424-SUBVENCIONES****DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras Entidades de Gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico. (...). (subrayado fuera del texto).

**CONCLUSIONES**

En atención a la nueva información aportada a través de la consulta radicada a la CGN, se concluye lo siguiente:

Cuando el DNP destine 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, el crédito educativo debe clasificarse como un préstamo, de acuerdo con lo previsto en la Norma de préstamos por cobrar.

De acuerdo con 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, y durante el tiempo que el beneficiario se encuentre aún vinculado a la planta de personal, la entidad debitará la subcuenta 141525-Créditos a empleados, de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza económica de los recursos entregados en administración al ICETEX. Una vez el beneficiario se desvincule de la entidad, se efectuará la reclasificación del préstamo mediante un débito la subcuenta 141517-Préstamos educativos, de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, y un crédito en la subcuenta 141525-Créditos a empleados, de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

En la medida que el beneficiario cumpla 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 542403-Subvención por condonación de deudas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta 141517-Préstamos educativos, de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, al ser recursos entregados sin contraprestación a terceros distintos de sus empleados.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 2019200003011 DEL 07-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Préstamos por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de préstamos a exfuncionarios que pueden ser condonados en el marco de programas de capacitación.

Doctora  
 FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ  
 Subdirectora Financiera  
 Departamento Nacional de Planeación  
 Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005134-2, del 28 de diciembre de 2018, en la cual solicita alcance al concepto emitido por la CGN con número de radicado 2018200003315-1, toda vez que se remite información complementaria en la que se aclara que para el caso planteado en dicho concepto, los beneficiarios de los créditos condonables entregados por el Departamento Nacional de Planeación una vez se aprueba el préstamo tienen la calidad de exfuncionarios, razón por la cual se consulta si es procedente la aplicación de la subcuenta 510803-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL.

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

**CONSIDERACIONES**

El Departamento Nacional de Planeación (DNP) elevó consulta con número de radicado 2018550002198-2 del 21 de Mayo de 2018, en la cual planteaba 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, para lo cual , el DNP realiza convocatorias para que los funcionarios de la entidad adelanten estudios en el exterior, financiados con recursos de la Nación, con las siguientes consideraciones:

- 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.

- El ICETEX como entidad administradora de los recursos suscribe con el beneficiario un contrato de crédito bajo ciertas condiciones establecidas.
- 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%.
- 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 con lo anterior, la entidad definió una política contable en la que se consideraba que la cartera condenable no es objeto de medición, toda vez que la Entidad no espera a futuro la entrada de un flujo financiero, y por lo tanto sería reconocida 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.

En ese sentido, el DNP solicitó se conceptuara 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.

Al respecto, la CGN emitió el concepto número 2018200003315-1 del 29 de junio del 2018 en el cual se entregaban las siguientes conclusiones:

“(...) es importante precisar que el 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 con 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” (Subrayado fuera de texto).

Posteriormente, mediante la consulta con número de radicado 2018550005134-2 del 28 de diciembre de 2018, el DNP aclara que “(...) para el caso que nos ocupa, las condiciones del convenio a través del cual se otorga el préstamo condonable, establece que, una vez se apruebe el préstamo, el funcionario se retira de la entidad para atender la capacitación, pasando de esta forma a ser exfuncionario” (Subrayado fuera de texto).

En relación con lo anterior, la Norma de préstamos por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que:

### “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” (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.

La descripción de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS de dicho catálogo establece que “Representa los valores por cobrar por concepto de préstamos otorgados por las entidades”.

Por su parte, la descripción de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS señala que “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”.

Para el caso de 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 de texto).

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

En primer lugar, es importante precisar que, dada la aclaración realizada por el DNP sobre el cambio en las condiciones de los funcionarios que acceden a los programas de capacitación en el exterior, en las cuales se establece que tales funcionarios deben ser retirados de la entidad con el fin de atender la capacitación, se debe dar alcance al concepto emitido mediante radicado 2018200003315-1 del 29 de junio del 2018, en los siguientes términos:

En lo relacionado con el reconocimiento de los pagos realizados por el DNP para cubrir el servicio educativo de sus exfuncionarios, debe efectuarse atendiendo la característica de esencia económica. De tal forma que, tal y como se había manifestado, cuando el DNP destina recursos para la financiación de estudios y, en caso del incumplimiento por parte de los beneficiarios 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 DNP deberá clasificar el valor desembolsado como un préstamo y aplicar lo previsto en la Norma de préstamos por cobrar. Para efectos de lo anterior, debitará la subcuenta 141507-Préstamos educativos 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.

Según lo establecido en la Norma de préstamos por cobrar, los préstamos se miden al costo amortizado y, cuando son otorgados a terceros distintos de otras Entidades de Gobierno y la tasa sea inferior a la tasa de mercado, la medición inicial corresponderá al valor presente de los flujos futuros utilizando como factor de descuento la tasa de interés de acuerdo con las condiciones de mercado de la fecha en que se concede el préstamo. La diferencia entre el valor presente calculado y el valor desembolsado, asumiendo que es un préstamo condicionado y que el beneficiario es un exfuncionario, se reconocerá como un activo diferido, mediante un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

En la medición posterior, se reconocerá mensualmente el rendimiento efectivo como un mayor valor del préstamo y como contrapartida un ingreso financiero y el activo diferido se amortizará durante el periodo en el cual se cumplan las condiciones aplicables al caso específico, anotando que si el beneficiario del préstamo no se reincorpora se afectará un débito en la subcuenta 542401-Subvención por préstamos con tasa de interés cero o la subcuenta 542402-Subvención por préstamos con tasas de interés inferiores a las del mercado de la cuenta 5424-SUBVENCIONES según sea el caso acreditando la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Si el beneficiario se reincorpora al servicio en la entidad, deberá reclasificar el valor registrado como subvención a 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, la cual se amortizará 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

Posteriormente, en la medida que el beneficiario cumple las condiciones para obtener la condonación parcial del crédito, y en atención al principio de devengo, el DNP dará de baja la porción condonada debitando la subcuenta 542403-Subvención por condonación de deudas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES o 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, según sea el caso y un crédito en la subcuenta 141507-Préstamos educativos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 2019200006001 DEL 25-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Préstamos por cobrar.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la variación del Préstamo por cobrar por modificaciones en la tabla de amortización de un arrendamiento financiero ajustado por el IPC anual. Cuotas contingentes de un arrendamiento financiero.

Doctora  
OLGA ROCIO GIL QUINTERO  
Líder de Programa Contaduría  
Secretaría de Hacienda-Medellín  
Centro Administrativo Municipal-Alpujarra  
Medellín

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000245-2, del día 29 de enero de 2019, en la cual solicita aclaración sobre la contabilización de un arrendamiento financiero de un inmueble, reconocido por el municipio de Medellín en el proceso de transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno A continuación, se exponen las condiciones del arrendamiento:

- Arrendador: Medellín
- Arrendatario: Empresas Públicas de Medellín E.S.P
- Cuota mensual: \$1.500.000.000 ajustado cada año en el IPC del año anterior

“En el proceso de transición, del análisis realizado a la operación de arrendamiento del edificio de EPM, se concluye que este se clasifica como arrendamiento financiero, básicamente teniendo en cuenta que Empresas Públicas de Medellín E.S.P. como arrendatario del inmueble, asume los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo en consideración a las facultades dadas por el Municipio, para realizar adaptaciones, mejoras, reparaciones, mantenimiento, entre otras, además de subarrendar espacio, sin ser necesario el consentimiento del Municipio. Igualmente dadas las circunstancias y el análisis realizado se presumen que las Empresas Públicas de Medellín E.S.P, utilizarán el edificio EPM por mayor parte de su vida útil.

Adicionalmente, se consideró la clasificación realizada por EPM a esta operación, en la aplicación del marco normativo que rige a la empresa...

En el proceso de transición, el valor del préstamo se reconoció por el valor presente del total de los pagos a cargo de EPM, descontados a la tasa implícita que iguala estos flujos con el valor de mercado del activo al inicio del arrendamiento. Para ello, el cálculo fue realizado con el valor de los pagos efectivamente realizados por EPM hasta diciembre de 2017, y a partir de 2018 fueron proyectados con el IPC del año anterior.”

La entidad señala que las tablas de amortización de 2017 y de 2018 reflejan una variación en el saldo del préstamo por cobrar en diciembre, con una diferencia de \$1.672.574.565 debido al incremento del arrendamiento que se da en diciembre de cada año.

Preguntas:

1. ¿Cómo se debe reconocer esta diferencia en la contabilidad para el año 2018 y en los años siguientes, teniendo en cuenta que esta situación se presenta cada año?
2. ¿Es correcto que se realice el cálculo de los flujos futuros con el valor del canon de arrendamiento inicial durante toda la vigencia del contrato, es decir, mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000) y el incremento que se realiza cada año con el IPC registrarlos como una cuota contingente y cómo sería su reconocimiento contable?

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

## CONSIDERACIONES

La Norma de Arrendamientos, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, del anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece lo siguiente con respecto a los arrendamientos financieros:

“16.2.1. Contabilización para el arrendador

16.2.1.1 Reconocimiento

9. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, al comienzo del plazo del arrendamiento, el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con lo definido en esta Norma. (...)

## 16.2.1.2 Medición inicial

10. El valor del préstamo por cobrar será igual a la inversión neta realizada por el arrendador, la cual corresponde a la inversión bruta descontada a la tasa implícita del acuerdo. La inversión bruta es la suma de todos los pagos que recibirá el arrendador por parte del arrendatario, o un tercero vinculado con él, a lo largo del plazo del contrato más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con este. 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.

11. La tasa implícita del acuerdo es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre a) el valor presente total de los pagos a cargo del arrendatario, o un tercero vinculado con él, más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con éste; y b) la suma del valor de mercado del activo arrendado más los costos directos iniciales del arrendador. (...)

## 16.2.1.3 Medición posterior

18. Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan los ingresos financieros y la reducción del préstamo por cobrar. Los ingresos financieros totales se distribuirán entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento con base en la tasa implícita del contrato. Los pagos contingentes que realice el arrendatario se reconocerán como ingresos en los periodos en los que se incurra en ellos.” (Subrayado fuera de texto)

**CONCLUSIONES**

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

1. Reconocimiento contable de la diferencia en el saldo del préstamo por cobrar por arrendamiento financiero generada en las tablas de amortización de diferentes periodos por la variación en la cuota de arrendamiento.

Cuando la entidad de gobierno esté realizando los registros contables correspondientes a la medición posterior del arrendamiento financiero, deberá dividir cada una de las cuotas recibidas del arrendamiento entre ingresos financieros, utilizando la tasa de interés implícita del arrendamiento y la reducción del préstamo por cobrar.

Dado que el canon de arrendamiento es variable con respecto a un índice que cambia con el tiempo, la entidad actualizará la tasa de interés implícita cada vez que este tenga una variación, que para el caso consultado deberá ser cada año. Ello implica que la entidad

calculará una nueva tabla de amortización cada vez que se produzca una modificación en las variables, partiendo del saldo del préstamo por cobrar antes de la variación.

Por lo anterior, al actualizar la tasa de interés implícita se actualiza la amortización del préstamo por cobrar para los pagos futuros, razón por la cual, no se generará diferencia que conduzca a un ajuste del préstamo por cobrar.

Así pues, para realizar el registro contable correspondiente a la medición posterior del arrendamiento financiero de cada periodo, el Municipio utilizará la tabla de amortización actualizada con el último IPC conocido.

## 2. Cuotas contingentes

Para el caso expuesto, no se configura una cuota contingente, dado que los pagos contingentes hacen referencia a posibles pagos del arrendatario al arrendador, que dependen de la ocurrencia de algún hecho en el futuro que es incierto para la entidad y no están bajo su control, es decir que no son un importe seguro. Por otro lado, el incremento en el canon de arrendamiento con base en el IPC no depende de la ocurrencia de algún hecho indeterminado, pues contrario a ello, es una condición establecida contractualmente.

\*\*\*



## CONCEPTO N° 20192000022601 DEL 28-05-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Préstamos por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición inicial y posterior de los préstamos por cobrar otorgados por el Fondo de Vivienda a los funcionarios de la Registraduría Nacional del Estado Civil

Doctor

MIGUEL ANGEL GÓMEZ CARRANZA

Jefe Oficina

Fondo Social de Vivienda Registraduría Nacional del Estado Civil

Bogotá, D. C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001882-2 del 14 de mayo de 2019, mediante la cual consulta si el reconocimiento inicial y posterior de los préstamos por cobrar que el Fondo otorga a los funcionarios de la Registraduría Nacional de Estado Civil, pueden clasificarse al costo, utilizando las tasas estatutarias del Fondo Social de Vivienda.

Al respecto la entidad señala:

“Para el Fondo Social de Vivienda los recursos asignados son exclusivamente para otorgar préstamos de vivienda a los funcionarios, teniendo en cuenta que somos un establecimiento público con un objetivo misional distinto no equiparable con otras Entidades de Gobierno o particulares, no es posible encontrar un mercado similar, por lo tanto, no realiza inversiones ya que en su totalidad son adjudicados en las diferentes modalidades de préstamos de vivienda, como son: adquisición de vivienda, remodelación de vivienda, liberación de hipoteca, cambio de vivienda y construcción de vivienda.”

### CONSIDERACIONES

El Marco conceptual de la normatividad expedida para las Entidades de Gobierno en relación con la medición de los elementos de los estados financieros en su numeral 6.3. 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. (...)

#### 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.”

Por su parte, el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma de Préstamos por cobrar, 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.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

La Norma de Préstamos por cobrar aplica para el reconocimiento contable de los recursos de efectivo que la entidad destina para el uso por parte de terceros, los cuales se clasifican al costo amortizado, criterio que debe aplicarse en la medición inicial como en la posterior, independientemente de si la entidad efectúa o no inversiones financieras.

La Norma igualmente señala las pautas para su reconocimiento en la contabilidad como son:

- Préstamos realizados a Entidades de Gobierno y tasa de interés pactada similar a la del mercado.

Medición inicial: Por el valor desembolsado.

Medición posterior: 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.

- Préstamos otorgados a terceros distintos de Entidades de Gobierno y con tasas de interés inferiores a las tasas de mercado.

Medición Inicial: En aplicación del costo amortizado, la medición inicial de los préstamos por cobrar corresponde al 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 afecta el gasto.

Medición posterior: 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.

Para que la información contable sea útil debe representar fielmente los hechos económicos relacionados con las operaciones de la entidad, por lo cual las cifras por concepto de préstamos por cobrar, otorgados a terceros diferentes de una entidad de gobierno, deben reflejar la subvención a favor de los terceros beneficiarios, derivadas de las condiciones favorables del préstamo en relación con el comportamiento de financiación del mercado.

Ahora bien, al determinar la tasa de referencia, la entidad debe analizar y definir cuál es el mercado con el cual es posible compararse porque el objeto del negocio y las tasas de interés son similares; si como resultado de este proceso la entidad concluye y demuestra que no cuentan con una tasa de interés de referencia del mercado diferente a las tasas pactadas en los créditos concedidos, en la medición inicial no se presentará gasto por subvención porque el valor presente del préstamo descontado a la tasa de interés pactada será igual al valor desembolsado al cual se adicionarán los costos de transacción.

Para la medición posterior aplicará la fórmula del costo amortizado, utilizando la tasa de interés efectiva que para el caso sería la pactada. Además, según lo dispuesto en la Norma, por lo menos al final del período contable deberá verificar si los préstamos por cobrar son objeto de estimaciones de deterioro por incumplimiento de los pagos o desmejoramiento de sus condiciones crediticias, registrando, la diferencia entre el valor presente de flujos de efectivo descontado a la tasa de interés en la fecha de medición del deterioro y el valor en libros, como un menor valor del préstamo por cobrar y el gasto en el resultado del período.

Acorde con lo aquí expresado la entidad debe aplicar el criterio de medición señalado en la norma, esto es, al costo amortizado.

\*\*\*

**1.5 INVENTARIOS****CONCEPTO N° 20192000012601 DEL 02-04-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento de los terrenos destinados al desarrollo de proyectos habitacionales que serán distribuidos como subsidio de vivienda.

Doctor

FABIÁN DARÍO ARANGO LÓPEZ

Contador-Subdirección Administrativa y Financiera

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 con N° 2019550000665-2, el día 20 de febrero de 2019, mediante la cual solicita concepto frente a los siguientes hechos:

De acuerdo al artículo 310 del Decreto Municipal 883 de 2015, el objeto social del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín-Isvimed es “Gerenciar políticas y programas de vivienda y hábitat, conduciendo a la solución de las necesidades habitacionales, especialmente de los asentamiento humanos y grupos familiares en situación de pobreza o vulnerabilidad, involucrando actores públicos, privados y comunitarios en la gestión y ejecución de proyectos de vivienda, titulación y legalización, mejoramiento de vivienda y hábitat, reasentamiento, acompañamiento social, gestión urbana, relaciones con vivienda y el hábitat en el contexto urbano y rural.”

Mediante la cuenta 151002-Terrenos del grupo 15-INVENTARIOS, el Isvimed reconoce los bienes inmuebles destinados para el desarrollo de proyectos habitacionales, los cuales se adquieren a través de cesión gratuita otorgada por el Municipio de Medellín o mediante compra directa y su reconocimiento se realiza de acuerdo al avalúo catastral reportado por Catastro Municipal.

En el desarrollo de proyectos, como parte del aporte de Isvimed se trasladan lotes mediante escritura pública al fideicomiso o socio constructor, ejecutores de los proyectos.

Finalizado el proyecto los terrenos edificados se distribuyen a los beneficiarios como subsidio en especie, los lotes destinados a vías de acceso, parques y urbanismo se transfieren al Municipio de Medellín mediante escritura pública.

Frente a estos hechos, el Isvimed realiza las siguientes preguntas:

1. ¿El Isvimed debe actualizar el valor al final de cada periodo contable o cada tres años de acuerdo al numeral 20? Frecuencia de las actualizaciones, Capítulo III. ¿Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos Contables de la Contaduría General de la Nación?
2. Para llevar a cabo la actualización y teniendo en cuenta la destinación de los inmuebles, ¿se podría tomar como referente el avalúo catastral o tendría que actualizar mediante un avalúo comercial?
3. ¿Cuál sería el registro del mayor o menor valor que se genere en la actualización?
4. En caso de requerir actualización de acuerdo al avalúo comercial, ¿es procedente sobrestimar la cuenta 151002-Terrenos, considerando el tipo de entidad, ¿su ausencia de lucro y destinación de los lotes, que serán reflejados en subsidios en especie y restitución de terrenos al Municipio de Medellín?
5. ¿Procede actualizar únicamente los lotes en el momento de las transferencias al fideicomiso o socio constructor? ¿Cuál sería el registro?
6. ¿Cuál sería el registro contable de la restitución de los terrenos al Municipio de Medellín, una vez construido el proyecto? ¿Afecta cuentas del grupo de gasto público social o del patrimonio?

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

## **CONSIDERACIONES**

Mediante el artículo 4º de la Resolución N° 533 de 2015, modificado por la Resolución N° 693 de 2016, se modificó el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, estableciendo que el “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.”

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución Nº 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. (...)

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. (...)



#### 6.1.4. 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. (...)

#### 6.3.4. 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. (...)

#### 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)

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 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.

5. Los descuentos, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de ventas o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, se vendió o se consumió en la prestación del servicio y de si dicha venta o consumo se efectuó durante el periodo contable o en periodos anteriores. Los costos de financiación asociados con la adquisición de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma. (...)

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. (...)

### 9.2.3. Técnicas de medición

17. Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, se podrán utilizar siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado. (...)

### 9.2.4. Sistema de inventario y fórmulas del cálculo del costo

19. Los inventarios se llevarán utilizando el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración y determinación de los costos, se aplicarán los métodos de Primeras en Entrar Primeras en Salir (PEPS), costo promedio o identificación específica. No se aceptará como método de valuación, el de Últimas en Entrar Primeras en Salir (UEPS).

Cuando la naturaleza y uso de los inventarios sean similares, se utilizará el mismo método de valuación.

### 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.

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

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. (...)

### 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.

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.

#### 1.3.2. 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.

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 del texto)

La Resolución Nº 386 de 2018, incorpora el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración para Entidades de Gobierno, el cual estipula:

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

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la entidad, sin que se transfiera la propiedad de los mismos.

El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos o fiducia de garantía.

Para la fiducia inmobiliaria, aplicará el procedimiento contable de la fiducia de administración y pagos o de la fiducia de inversión, teniendo en cuenta que este negocio

tiene como finalidad la administración de recursos afectos a un proyecto inmobiliario o la inversión y administración de los recursos en efectivo destinados a la ejecución de un proyecto inmobiliario. (...)

#### 1.1.2. Fiducia de administración y pagos

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

##### 1.1.2.2. Administración y venta de bienes

Cuando el encargo fiduciario se constituya para la administración o venta de bienes, estos continuarán registrados en la entidad que los entrega en administración en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Si el negocio fiduciario se efectúa con el propósito de vender los bienes y la sociedad fiduciaria efectúa la venta, la entidad debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por el valor efectivamente recibido por la venta, y disminuirá el saldo de la subcuenta de la cuenta que identifique el activo vendido del grupo 15-INVENTARIOS, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o de la cuenta 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, así como la depreciación y el deterioro, acumulados. La diferencia se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, según corresponda. Para el caso de los inventarios, se aplicará lo definido en la respectiva norma. (...)

#### 1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que 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. (...)

### 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 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.

Si se presenta diferencia entre el valor en libros del activo y el valor por el cual se constituye el patrimonio autónomo, la entidad lo registrará como ingreso o gasto, según corresponda. En el caso de un mayor valor, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Por su parte, si se presenta un menor valor, la entidad debitará la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. No obstante, cuando la diferencia 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.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta es pertinente aclarar que en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley N° 1314 de 2009, la Contaduría General de la Nación (CGN) ha expedido la Resolución N° 533 de 2015 la cual incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública entre otros, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y



Presentación de los Hechos Económicos aplicable a las entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno Además, por medio del artículo 4º modificado por la Resolución N° 693 de 2016, definió que el primer periodo de aplicación es el comprendido entre el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018.

Así mismo, mediante la Resolución N° 156 de 2018 se modificó el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública de la Resolución N° 354 de 2007 y derogaron sus artículos 2º, 3º y 4º así como las Resoluciones 355 y 356 de 2017, las cuales contenían el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y Doctrina Contable Pública, los cuales tuvieron vigencia hasta el 31 de diciembre de 2017.

En este sentido y de conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye:

#### **Pregunta 1, 2, 3 y 4**

Dado que los terrenos a los que refiere la consulta, cumplen con los criterios para ser reconocidos como inventarios al esperar distribuirlos de forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, estos deben medirse inicialmente por el costo de adquisición o transformación. Para el caso de los inventarios adquiridos mediante una transacción sin contraprestación, su medición inicial corresponderá al valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición, de acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno 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.

Con posterioridad al reconocimiento de los inventarios mantenidos para distribuir de forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición, en cuyo caso este último sea inferior, se constituirá un deterioro del valor el cual se reconocerá con un débito en la subcuenta 535002-Mercancías en existencias de la cuenta 5350-DETERIORO DE INVENTARIOS y un crédito en la subcuenta 158002-Mercancías en existencia de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR).

En el caso de que el costo de reposición sea mayor al costo, no corresponderá a realizar registro contable alguno

#### **Pregunta 5**

Ahora bien, cuando se realiza la transferencia de la propiedad a un patrimonio autónomo la entidad reconocerá un derecho en fideicomiso con un débito en la subcuenta 192603-

Fiducia mercantil-Patrimonio autónoma de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, por el valor con el cual se constituye el patrimonio autónomo, un crédito en la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA por el valor inicialmente reconocido, si los inventarios presentan deterioro se debitará la subcuenta 158002-Mercancías en existencia, de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR) y la diferencia que surja se reconocerá como un ingreso o gasto en el resultado del periodo, en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 555001-Para vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Igualmente, cuando los inmuebles sean asignados al beneficiario final, corresponderá a la disminución del derecho en fideicomiso con un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un débito en la subcuenta 555001-Para vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Para el caso en el que la entidad realice la entrega de recursos sin transferir la propiedad de los mismos mediante un encargo fiduciario, continuará reconociendo los inmuebles como inventarios atendiendo a lo estipulado en la respuesta a las preguntas 1, 2, 3 y 4 hasta tanto, estos sean asignados al beneficiario final, en cuyo caso corresponderá a una baja en cuentas de los inventarios con un crédito en la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA por el valor inicialmente reconocido, si los inventarios presentan deterioro se debitará la subcuenta 158002-Mercancías en existencia de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR) y se reconocerá un gasto público social con un débito por el importe neto de los anteriores factores, en la subcuenta 555001-Para vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Por otra parte, si la entidad ejecuta los proyectos inmobiliarios mediante otras modalidades, deberá evaluar el control de los activos para su reconocimiento, en cuyo caso, si la entidad mantiene el control de estos deberá atender a lo descrito en la respuesta a las preguntas 1, 2, 3 y 4.

## **Pregunta 6**

Frente a la restitución de los terrenos que se realicen al Municipio de Medellín correspondientes a los equipamientos, corresponderá reconocerlos como un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, cuando para tal fin se constituyera un patrimonio autónomo, y un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En el caso en el que la entidad continúe reconociendo los inventarios, en el momento en que realice la restitución, reconocerá un crédito en la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA por el valor inicialmente reconocido, si los inventarios presentan deterioro se debitará la subcuenta 158002-Mercancías en existencia de la cuenta 1580-DETERIORO ACUMULADO DE INVENTARIOS (CR) y un débito por el importe neto de los anteriores factores, en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000056101 DEL 01-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de bienes inmuebles recibidos por procesos de liquidación pendientes por trámite en registro de instrumentos públicos.

Doctor  
 JOSÉ AUGUSTO ACOSTA BUITRAGO  
 Subdirector Administrativo y Financiero  
 Agencia Nacional de Tierras  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550003052-2 del 30 de agosto de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“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 los bienes que pertenezcan al Fondo Nacional Agrario hoy Fondo de Tierras para la Reforma Rural Integral, que sean o hayan sido transferidos a la Agencia, conforme a las políticas y lineamientos fijados por el Gobierno Nacional.

Asimismo, en atención al Decreto 2365 de 2015 la Agencia Nacional de Tierras recibió a título gratuito los bienes transferidos por el extinto INCODER vinculados directamente con sus funciones.

De los bienes inmuebles pertenecientes al Fondo de Tierras para la Reforma Rural Integral transferidos por el extinto INCODER existen actualmente bienes pendientes de registro de instrumentos públicos. Los bienes se encuentran registrados contablemente en el activo dado que son bienes controlados por la Agencia Nacional de Tierras, el resultado de un evento pasado y se espera obtener un potencial de servicio, de igual manera están medidos con fiabilidad y la ausencia del registro de instrumentos públicos no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

Por lo anterior se solicita concepto respecto a cómo se debe realizar el reconocimiento de los predios transferidos por el extinto INCODER que aún se encuentran pendientes por actualización en el registro de instrumentos públicos, pero a la fecha registrados contablemente como activos, con el fin de que sean reflejados razonablemente en los Estados Financieros de la Entidad”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### **CONSIDERACIONES**

El artículo 1 del Decreto 2365 de 2015, por el cual se suprime el Instituto Colombiano de Desarrollo Rural- INCODER, se ordena su liquidación y se dictan otras disposiciones, estableció:

“Artículo 1°. Supresión y liquidación. Suprímese el Instituto Colombiano de Desarrollo Rural, INCODER, creado mediante el Decreto 1300 de 2003, y reorganizado por los Decretos 3759 de 2009 y 2623 de 2012, como establecimiento público del orden nacional, adscrito al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa y financiera.

En consecuencia, a partir de la vigencia del presente decreto, esta Entidad entrará en proceso de liquidación y utilizará para todos los efectos la denominación "Instituto Colombiano de Desarrollo Rural -INCODER-, en Liquidación"

El régimen de liquidación será el determinado por el presente decreto, por el Decreto Ley 254 de 2000, modificado por la Ley 1105 de 2006, y las demás normas que lo modifiquen, adicionen, sustituyan o reglamenten. En lo no previsto en dichas disposiciones, se aplicará, en lo pertinente, el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y las normas que lo desarrollan.”.

En ese sentido, en atención al Decreto 2365 de 2015 la Agencia Nacional de Tierras recibió a título gratuito los bienes transferidos por el extinto INCODER vinculados directamente con sus funciones.

Por otra parte, 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 Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, menciona 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

#### 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.

(...)

## 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” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, estableció:

## “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 del texto).

En cuanto a la Norma de propiedades, planta y equipo del mismo Marco, señala que:

## “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 (...)” (Subrayado fuera del texto)

De igual forma, la Norma de propiedades de inversión, establece para su reconocimiento lo siguiente:

## “14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

### 14.1. Reconocimiento

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



2. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades de inversión se reconocerán por separado.

3. Cuando una parte de una propiedad se use para obtener rentas o plusvalías, y la otra parte se use en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, la entidad las contabilizará por separado siempre que estas partes puedan ser vendidas o colocadas en arrendamiento financiero, separadamente. Si no fuera así, la propiedad únicamente se clasificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción insignificante de ella para la producción o distribución de bienes o servicios, o para fines administrativos” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, 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 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA establece que “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” Dentro de dicha cuenta se encuentra la subcuenta 151002-Terrenos.

En cuanto a la descripción de la cuenta 1605-TERRENOS señala que “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” (Subrayado fuera del texto). Dentro de esta cuenta se encuentran las subcuentas 160504-Terrenos pendientes de legalizar y 160506-Terrenos con uso futuro indeterminado.

Por otra parte, la descripción de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS define que “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades” En esta cuenta se encuentra la subcuenta 163701-Terrenos.

La descripción de la cuenta 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN ESTABLECE QUE “Representa el valor de los terrenos y edificios que se tienen para generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas”. En esta cuenta se encuentra la subcuenta 195101-Terrenos.

## CONCLUSIONES

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

Dado que la Agencia Nacional de Tierras determinó que los bienes recibidos como producto del proceso de Liquidación del INCODER, cumplen con los criterios de reconocimiento de los activos establecidos en el Marco Conceptual del Marco Normativo para entidad de Gobierno, deberá identificar la clasificación más apropiada para los bienes recibidos, para lo cual deberá tener en cuenta lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

Para la realización de dicha clasificación, la Agencia Nacional de Tierras deberá identificar la categoría de activos que representa los bienes recibidos, dentro de los cuales se mencionan, entre otros, los inventarios, las propiedades, planta y equipo, y las propiedades de inversión, sin perjuicio de que eventualmente tales bienes puedan ser clasificados en otras categorías, por ejemplo, como bienes de uso público. Una vez definida la clasificación, aplicará la respectiva norma para efectos de la medición inicial y posterior.

Si la entidad define que los bienes recibidos cumplen con la definición de inventarios y que fueron adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación, los registrará en la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Por otra parte, si la entidad determina que los bienes recibidos cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo, los registrará en la subcuenta 160504-Terrenos pendientes de legalizar.

No obstante, la Entidad deberá realizar las acciones pertinentes para formalizar la titularidad de los bienes respectivos ante la Oficina de Registro e Instrumentos Públicos, no siendo ésta una condición para que se determine la existencia y el control de los mismos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000060121 DEL 21-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Inicio de la depreciación de bienes de propiedades, planta y equipo. Reconocimiento de bienes de consumo que se adquieren en el periodo contable pero no se consumen en su totalidad.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Inicio de la depreciación de bienes de propiedades, planta y equipo. Reconocimiento de medicamentos adquiridos por un hospital para ser consumidos o comercializados en el curso normal de la operación.

Doctora  
BLANCA LUCILA SÁNCHEZ ARIAS  
Profesional Universitario  
Grupo Control Fiscal Integrado  
Contraloría General de Risaralda  
Pereira, Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003210-2, del día 11 de septiembre de 2019, en la cual solicita se emita concepto respecto de las siguientes consultas:

“1. En una empresa del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, así como en una entidad que aplica el Marco normativo para Entidades de Gobierno, adquieren bienes de propiedad, planta y equipo (Equipos de cómputo entre otros) que se encuentran en bodega o Almacén, es decir que estando disponibles para su uso no se encuentran operando en la forma prevista por la administración. Consulta ¿En estos casos cuando inicia la depreciación?

2. En una empresa del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público (hospitales). Consulta: ¿Cuál es el tratamiento contable para los inventarios cuando la empresa adquiere medicamentos y por las salidas de los mismos, cuando se consumen o comercializan en el curso normal de la operación del hospital?

3. En una entidad de gobierno cual es el tratamiento contable cuando se adquiere elementos de consumo en grandes cantidades finalizando la vigencia como materiales y suministros, papelería, para el funcionamiento de la administración. Consulta: ¿Se lleva al gasto así no alcance a consumirse en el período contable?”

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

## CONSIDERACIONES

### Marco Normativo para Entidades de Gobierno

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

##### 4.1.1. 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. (...)

## 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. (...)

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. (...)

### 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. (...)

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)

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. (...)

## 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)

### **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. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

##### 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. (...)

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.

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse, La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

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. (...)

#### 6.1.5 Gastos

Los gastos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien

por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

La mayoría de gastos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como gastos, las pérdidas que surjan en siniestros, venta de activos no corrientes, ajustes por efectos en la tasa de cambio de una moneda extranjera y cambios en el valor razonable de activos y pasivos que, de acuerdo con las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, en el Capítulo I. Activos, señalan:

## “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. (...)

## 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. (...)

### 10.3. 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. (...)

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)

## CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a cada una de sus inquietudes.

**Pregunta 1. ¿En qué momento inicia la depreciación de bienes de propiedad, planta y equipo que se encuentran en bodega y estando disponibles para su uso, no se encuentran operando en la forma prevista por la administración?**

Conforme a lo señalado en la norma de Propiedades, planta y equipo de cada uno de los Marcos Normativos, para Entidades de Gobierno y para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, la depreciación se debe empezar a efectuar desde el momento en que los bienes estén disponibles para su uso, conforme a la ubicación y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por

la administración, y en ningún caso 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.

Por lo anterior, los bienes debieron empezar a tener cálculo de depreciación desde el momento en el cual estuvieron disponibles para ser utilizados conforme a la administración, aun cuando estos se encuentren almacenados en la bodega de las entidades.

**Pregunta 2. ¿Cuál es el tratamiento contable para los inventarios cuando un hospital adquiere medicamentos, y la salida de los mismos cuando se consumen o comercializan en el curso normal de la operación?**

Los medicamentos podrán ser reconocidos como activos si cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual, ello es, que los bienes sean controlados por la empresa, en cuanto al uso, acceso por parte de terceros, y se tengan sustancialmente los riesgos y beneficios asociados a los mismos; así como que la empresa espera obtener beneficios económicos futuros que contribuyan a los flujos de efectivo y equivalentes al efectivo.

Si cumplen efectivamente con los criterios antes señalados, podrán entonces ser reconocidos como activos, para lo cual se deberán clasificar de acuerdo a la intención que se tenga sobre los mismos, y conforme a lo señalado 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. Es decir, si se adquirieron con la intención de comercializarse en el curso normal de la operación o consumirse en actividades de prestación de servicios su tratamiento será el correspondiente al señalado en la Norma de inventarios.

Al ser reconocidos como activos, y en la medida en que el hospital realice el consumo de estos bienes en la operación normal del mismo, reconocerá este hecho debitando la subcuenta y cuenta correspondiente a la naturaleza del gasto o costo que implica el consumo del bien, y acreditando la subcuenta y cuenta del inventario en la cual los había reconocido.

Por su parte, si los medicamentos son comercializados a terceros, el hospital reconocerá este hecho debitando la subcuenta y cuenta correspondiente al costo por la comercialización, y acreditando la subcuenta y cuenta del inventario en la cual se tengan reconocidos los medicamentos. Asimismo, reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 13 - CUENTAS POR COBRAR o del grupo 11 - EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO, y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente al ingreso, por el valor por el cual se efectuó la comercialización de los medicamentos.

En el caso de que los bienes no cumplan con los criterios para su reconocimiento como activo, el hospital podrá reconocerlos como gastos, para lo cual los reconocerá conforme a su naturaleza, e implementará los mecanismos de control que considere pertinentes para la gestión y administración de estos.

**Pregunta 3. ¿Cuál es el tratamiento contable de los elementos de consumo, en gran volumen, cuando se adquiere finalizando la vigencia y no alcanzan a consumirse en el periodo contable?**

Cuando se adquieren estos elementos, 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, se 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 estos materiales sean consumidos, se deberá reconocer en ese momento dicha situación, para lo cual se debita la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto, 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.

Con el pago al proveedor, se 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. 20192000066541 DEL 20-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios
	<b>SUBTEMAS</b>	Implementación de políticas y formas de organización para el manejo de los inventarios.

Doctora

ALIX YANETH DAZA SALCEDO

Jefe de Control Interno

Municipio de San Agustín

San Agustín - Huila

### ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550003788-2, del 29 de octubre de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“El Concejo y la Personería Municipal de San Agustín, tienen asignado el presupuesto que por ley les corresponde, el cual es manejado directamente por ellos, el trámite administrativo en lo relacionado con la parte financiera se hace a través de la Secretaria de Hacienda Municipal y lo referente a inventarios adquiridos con sus recursos que son de propiedad planta y equipo (escritorio, escáner, mesas, sillas, entre otros), su ingreso se realiza a través de la oficina de Servicios Administrativos dependencia que tiene asignada las funciones de Almacén, llevando un control a través del software contable HAS, mi pregunta es:

¿Si el Concejo y la Personería Municipal de San Agustín, tiene autonomía directa en el manejo de sus inventarios, en caso afirmativo (indicar la norma), el Municipio debería excluirlos de sus inventarios y hacerles entrega formal para que ellos directamente los controlen y se hagan responsable de la información?”.

El 19 de noviembre de 2019 mediante correo electrónico la consultante nos informó que el municipio lleva una contabilidad centralizada y con llamada telefónica nos aclaró que el almacén es una dependencia del Municipio.

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

## CONSIDERACIONES

El numeral 3.2.4- Manuales de políticas contables y funciones 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, señala:

### 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

Por otra parte, el numeral 3 – Agregación de información para el reporte a la CGN, contenido en el procedimiento para la agregación de información, diligenciamiento y envío de los reportes de Categoría de Información Contable Pública – Convergencia a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), establece:

### 3. AGREGACIÓN DE INFORMACIÓN PARA EL REPORTE A LA CGN

Las alcaldías y las gobernaciones, agregarán la información contable de los concejos y personerías municipales y distritales, asambleas departamentales, contralorías territoriales, Instituciones educativas o Fondos de servicios educativos, según corresponda, en el reporte de la información de la Categoría Información contable pública- Convergencia,

con independencia de sí, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, están obligados a presentar estados financieros de propósito general de forma individual. Para efectuar el proceso de agregación, las entidades involucradas adoptarán, en forma consensuada los procedimientos administrativos necesarios para llevar a cabo el proceso de agregación, y reportarla en las fechas definidas por la CGN. La agregación es el proceso mediante el cual se suman aritméticamente los saldos y movimientos contables de una entidad (agregadora) con los saldos y movimientos del mismo período de otra entidad (agregada), con el fin de generar saldos agregados y presentarlos como los de una sola entidad para efectos de reporte a la CGN y demás usuarios que lo requieran.

Los estados financieros agregados deberán ser firmados por el representante legal y el contador de la entidad responsable de la agregación. La responsabilidad se limita al proceso de agregación realizado y al reporte de la información a la CGN, con el usuario y contraseña asignado a la agregadora. Cada entidad agregada es responsable por la coherencia y consistencia de la información suministrada para este proceso.

Por último, el numeral 3 – Formas de organización y ejecución del proceso contable contenido en la Norma del proceso contable y sistema documental, establece:

3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

### 3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros. Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:



- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

### 3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.

- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.

### 3.3. Situaciones especiales

En aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales, asambleas departamentales y contralorías territoriales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Para efectos contables, el Municipio tiene la opción de implementar una contabilidad centralizada donde incorporará además sus propios hechos económicos, los del Concejo y la Personería Municipal, o el esquema de contabilidad separada, caso en el cual cada unidad contable deberá adelantar el proceso contable de sus respectivos hechos económicos.

Si el Municipio ha elegido la contabilidad centralizada, debe implementar las políticas para el manejo de los inventarios de acuerdo a lo establecido en el numeral 3.2.4 – Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del anexo de la Resolución 193 de 2016 y al numeral 3 - Formas de organización y ejecución del proceso contable contenido en la Norma del proceso contable y sistema documental.

La entrega de los inventarios para el manejo independiente por parte del Concejo y la Personería, es un asunto administrativo que debe resolver el Municipio.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192300066481 DEL 22-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los terrenos adquiridos para entregar de forma gratuita en el proceso de reasentamiento del Municipio de Gramalote y para proyectos de mitigación del riesgo de inundación

Doctor  
HÉCTOR JULIO SUESCA JUEZ  
Asesor I - Contador  
Fondo Adaptación  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002502-2, el día 9 de julio de 2019, mediante la cual solicita concepto sobre el valor a registrar de los bienes inmuebles (terrenos) adquiridos por la entidad en la ejecución de obras de los diferentes proyectos, teniendo en cuenta el destino de estos:

1. Terrenos adquiridos para el reasentamiento del Municipio de Gramalote, que posteriormente serán entregados a familias beneficiadas y al municipio para la construcción de la plaza de mercado, centro administrativo, entre otros, los cuales se encuentran registrados en la subcuenta contable 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, de acuerdo con el concepto N° 20182000000791 emitido por la CGN.
2. Terrenos adquiridos para el desarrollo del proyecto del canal del dique, los cuales están asociados a obras para la mitigación del riesgo contra inundaciones. Estos son entregados a título gratuito mediante escritura pública a los municipios, según el tramo o trayecto del proyecto que se encuentra en ellos ubicado.

Cabe señalar que la adquisición de terrenos se puede realizar mediante escritura pública, cuando hay un acuerdo entre las partes, o mediante resolución de expropiación por vía administrativa. En cualquier caso, se tiene un avalúo comercial en el que se indican conceptos como el valor del terreno, construcciones, mejoras, cultivos, cerramientos, en

algunos se realizan pagos por concepto de lucro cesante, compensaciones económicas, gastos notariales, entre otros.

Si bien la entidad ha venido registrando los bienes inmuebles en las cuentas contables correspondientes de acuerdo con el concepto emitido por la CGN, dentro del proceso de verificación de la información se tiene que durante la adquisición se efectuaron erogaciones para la adquisición de dichos terrenos, que no fueron incluidas en el valor señalado en la escritura pública, documento que se ha considerado idóneo para el registro contable, pero que en algunos casos puede contener el total de los valores mencionados anteriormente, es decir, los descritos en el avalúo comercial, pero en otros casos, solo se contempla como valor del acto algunos de ellos, o solamente el valor del terreno.

De acuerdo con lo anterior, se solicita respuesta a las siguientes inquietudes:

“1. El valor por el cual deben ser incorporados los terrenos en los Estados Financieros del Fondo adaptación, debe corresponder al total de las erogaciones realizadas para cada predio, de acuerdo con los conceptos descritos anteriormente?

2. Si la respuesta para el numeral anterior es positiva, cuál sería el documento(s) soporte(s) para el registro contable, teniendo en cuenta que la escritura pública, en el valor del acto, no contempla en algunos casos los conceptos relacionados en el avalúo comercial y en otros de las erogaciones totales efectuadas para la adquisición del predio, por cualquiera de las dos vías, mencionadas anteriormente.”

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

## CONSIDERACIONES

Las Normas de Inventarios y Propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

### “9. INVENTARIOS

#### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos 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.

5. Los descuentos, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de ventas o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, se vendió o se consumió en la prestación del servicio y de si dicha venta o consumo se efectuó durante el periodo contable o en periodos anteriores. Los costos de financiación asociados con la adquisición de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

(...)

## 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, 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.” (Subrayado fuera del texto)

Mediante la Resolución 525 de 2016, se incorporó al Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos, la cual fue modificada posteriormente por la Resolución 625 de 2018, la cual señala:

### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

#### 4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales.



Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que, tanto para los elementos clasificados como inventarios, como para propiedades, planta y equipo, en el momento de su reconocimiento inicial estos deben ser medidos al costo, el cual comprende entre otros, su precio de adquisición, aranceles e impuestos indirectos, y en general, aquellas erogaciones atribuibles y necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización, y las propiedades, planta y equipo en la ubicación y condiciones necesarias para que puedan operar en la forma prevista por la administración de la entidad.

Por lo tanto, para las erogaciones mencionadas en su consulta, es decir, valor de terreno, construcciones, mejoras, cultivos, cerramientos, pagos por concepto de lucro cesante, compensaciones económicas, gastos notariales, entre otros, serán un mayor valor de los activos reconocidos, siempre y cuando estas sean atribuibles y necesarias en el proceso de adquisición de los bienes, con independencia al proceso por el cual se adquieran.

Ahora bien, frente a los documentos soportes para el registro contable de dichos bienes, es pertinente mencionar que de acuerdo con la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, anexa a la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos, es decir, estos son los que respaldan las operaciones realizadas por la entidad, de forma

que es susceptible a la verificación y comprobación, por tanto un hecho económico que no se encuentre debidamente soportado no podrá registrarse contablemente.

Por lo anterior, la entidad será la encargada de identificar los documentos que soportan las erogaciones en las que incurra en los procesos de adquisición de los predios objeto de consulta, con independencia de que estos sean identificados explícitamente en la escritura pública o en el acto administrativo correspondiente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000077761 DEL 24-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Pertinencia de la aplicación de la metodología contenida en el artículo 444 del Código General del Proceso.

Doctor  
 JORGE ALBERTO MORENO VILLARREAL  
 Subdirector de Finanzas y Presupuesto  
 Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500044332, del 19 de diciembre de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“¿La metodología contenida en el Código General del Proceso, relacionada con la definición de valor para bienes inmuebles con base en el avalúo catastral del predio incrementado en un cincuenta por ciento (50%), puede ser utilizada para el registro de bienes recibidos sin contraprestación sujetos a incorporación en los estados financieros?”

**CONSIDERACIONES**

El Código General del Proceso, en la sección segunda, título único, capítulo I, establece:

“ARTÍCULO 444. AVALÚO Y PAGO CON PRODUCTOS. Practicados el embargo y secuestro, y notificado el auto o la sentencia que ordene seguir adelante la ejecución, se procederá al avalúo de los bienes conforme a las reglas siguientes:

1. Cualquiera de las partes y el acreedor que embargó remanentes, podrán presentar el avalúo dentro de los veinte (20) días siguientes a la ejecutoria de la sentencia o del auto que ordena seguir adelante la ejecución, o después de consumado el secuestro, según el caso. Para tal efecto, podrán contratar el dictamen pericial directamente con entidades o profesionales especializados.

2. De los avalúos que hubieren sido presentados oportunamente se correrá traslado por diez (10) días mediante auto, para que los interesados presenten sus observaciones. Quienes no lo hubieren aportado, podrán allegar un avalúo diferente, caso en el cual el juez resolverá, previo traslado de este por tres (3) días.
3. Si el ejecutado no presta colaboración para el avalúo de los bienes o impide su inspección por el perito, se dará aplicación a lo previsto en el artículo 233, sin perjuicio de que el juez adopte las medidas necesarias para superar los obstáculos que se presenten.
4. Tratándose de bienes inmuebles el valor será el del avalúo catastral del predio incrementado en un cincuenta por ciento (50%), salvo que quien lo aporte considere que no es idóneo para establecer su precio real. En este evento, con el avalúo catastral deberá presentarse un dictamen obtenido en la forma indicada en el numeral 1.
5. Cuando se trate de vehículos automotores el valor será el fijado oficialmente para calcular el impuesto de rodamiento, sin perjuicio del derecho otorgado en el numeral anterior. En tal caso también podrá acompañarse como avalúo el precio que figure en publicación especializada, adjuntando una copia informal de la página respectiva.
6. Si no se allega oportunamente el avalúo, el juez designará el perito evaluador, salvo que se trate de inmuebles o de vehículos automotores, en cuyo caso aplicará las reglas previstas para estos. En estos eventos, tampoco habrá lugar a objeciones.
7. En los casos de los numerales 7, 8 y 10 del artículo 595 y de inmuebles, si el demandante lo pide se prescindirá del avalúo y remate de bienes, con el fin de que el crédito sea cancelado con los productos de la administración, una vez consignados por el secuestro en la cuenta de depósitos judiciales.

PARÁGRAFO 1o. Cuando se trate de bienes muebles de naturaleza semejante podrán evaluarse por grupos, de manera que se facilite el remate.

PARÁGRAFO 2o. Cuando se trate de bienes inmuebles, cualquiera de las partes podrá solicitar su división en lotes con el fin de obtener mayores ventajas en la licitación siempre que la división jurídica sea factible. Para ello deberá presentar dictamen que acredite que el inmueble admite división sin afectar su valor y destinación, con sus respectivos avalúos.

Surtidos los traslados correspondientes, el juez decretará la división si la considera procedente". (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 484 de 2017 y sus modificaciones, sobre el reconocimiento de los inventarios y la medición de aquellos adquiridos en una transacción sin contraprestación en la Norma de inventarios, establece:

“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. (...)

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 del texto)

Adicionalmente, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, menciona:

“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 del texto)

Por su parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, respecto a la medición de los activos, 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.

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.

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). (...)

## CONCLUSIONES

Es pertinente aclarar que, los bienes adquiridos por la entidad en una transacción sin contraprestación se medirán por el valor de mercado y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Esto quiere decir que, la entidad deberá determinar, en primera instancia, el valor de mercado para realizar el reconocimiento del bien dentro de la información financiera, de no ser posible, determinará el costo de reposición. Si no es factible obtener

ninguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que los transfirió.

Ahora bien, la entidad deberá evaluar si existe o no consonancia entre la metodología contenida en el Código General del Proceso referida en el contexto de la consulta y lo definido en el Marco Conceptual para determinar el valor de mercado o costo de reposición, conforme a los lineamientos de medición de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, para el caso particular del reconocimiento de los bienes recibidos en una transacción sin contraprestación, toda vez que la Contaduría General de la Nación no tiene competencia para proferir ni pronunciarse sobre metodologías de cálculo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000077591 DEL 24-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Inventarios Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Patrimonio
	<b>SUBTEMAS</b>	Depuración de saldos de periodos anteriores

Doctor  
JOE NAVARRO  
Contador  
E.S.E. Hospital de Barrancas Guajira  
Barrancas

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004315-2, del día 11 de diciembre de 2019, en la cual manifiesta lo siguiente:

“La Entidad a través del comité de sostenibilidad financiera está realizando unas conciliaciones físicas de los inventarios, cuentas por pagar, Cuentas Por Cobrar:

1. Inventarios: Ajuste Por la Diferencias en la Conciliación Física con Inventarios contra el saldo en libros de contabilidad, Saldo que se viene arrastrando de vigencias anteriores.
2. Cuentas Por Pagar: Ajuste Por Baja de Cuentas de Pasivos Por Concepto de Prescripción de las Facturas de compra de Vigencias Anteriores.
3. Cuentas Por Cobrar: Ajuste Por Baja de Cuentas Por Cobrar Por Concepto de Prescripción de Facturas de venta de Vigencias Anteriores.
4. Cuentas Por Cobrar: Ajuste Por Anulación de facturas de ventas de servicios de salud, ya que los servicios vendidos no fueron reconocidos por el deudor, y otras facturas se hicieron y el servicio nunca se prestó, por eso hay que anularlas, se aclara que las Facturas de venta son de Vigencias Anteriores”

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

**CONSIDERACIONES**



El numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipulan:

### 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)

Por su parte, la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones), establece en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, 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.” (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, el cual describe 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: 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.

#### CONCLUSIONES

Los registros contables de la situación descrita en la consulta, se deben tratar como corrección de errores de periodos anteriores, de acuerdo al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, por cuanto se trata del reconocimiento de ajustes derivados de la depuración de partidas cuyos registros se omitieron en periodos anteriores.

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 con la depuración, 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, el marco normativo señala que 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.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000010691 del 19-03-2019  
20192000026951 del 25-06-2019  
20192000056951 del 07-10-2019

\*\*\*

**1.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO****CONCEPTO N° 20192000000301 DEL 09-01-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Gastos Ingresos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de construcciones en escuelas y unidades básicas de atención en salud ubicadas en la jurisdicción del Departamento para los Resguardos Indígenas Reconocimiento de la donación de centro de salud por parte del Municipio.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de la donación de centro de salud por parte del Municipio.

Doctor  
DIEGO ALEXANDER TORRES URDANETA  
Contador Secretaria De Hacienda  
Departamento del Vaupés  
Mitú.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004753-2 del 22 de noviembre en el cual manifiesta que dentro de la jurisdicción del Departamento del Vaupés se hacen construcciones en escuelas o unidades básicas de atención primaria en salud, las cuales se ubican dentro de los resguardos indígenas y no existe titularidad de estos bienes pero si están bajo el dominio del Departamento.

Mediante correo electrónico el consultante aclaró que la educación del departamento es manejado por la gobernación, y la Salud también es manejada por el Departamento, pero los servicios los presta la ESE.

Adicionalmente informa que a través de un contrato de donación el Municipio de Mitú, transfiere a la Gobernación del Vaupés la posesión y dominio sobre los puestos de salud de las comunidades indígenas de Yurupari y Acaricuara. Para el análisis del contexto se anexa contrato suscrito entre el Municipio y el Departamento relacionado con la donación de los puestos de salud.

Al respecto pregunta:

1. ¿A cuál entidad le corresponde reconocer en su sistema de información contable la infraestructura que comprenden un centro educativo ubicado en un resguardo indígena?
2. La infraestructura que conforma los puestos de salud construidos con recursos propios dentro del territorio que hace parte de un resguardo indígena, ¿deben contabilizarse como activos del Departamento o se deben llevar directamente al gasto?
3. ¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de los puestos de salud que fueron donadas al Departamento por un Municipio?

En los siguientes términos se resuelve la consulta,

## CONSIDERACIONES

### 1. Consideraciones generales

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).

Por otra parte, los artículos 46, 82 y 83 de la Ley 715 de 2001, en lo que hace referencia a la competencia para la prestación de los servicios de salud y la ordenación del gasto en este sector, señala lo siguiente:

“Artículo 46. Competencias en Salud Pública. La gestión en salud pública es función esencial del Estado y para tal fin la Nación y las entidades territoriales concurrirán en su ejecución en los términos señalados en la presente ley. Las entidades territoriales tendrán a su cargo la ejecución de las acciones de salud pública en la promoción y prevención dirigidas a la población de su jurisdicción.

Los distritos y municipios asumirán las acciones de promoción y prevención, que incluyen aquellas que a la fecha de entrar en vigencia la presente ley, hacían parte del Plan Obligatorio de Salud Subsidiado. Para tal fin, los recursos que financiaban estas acciones, se descontarán de la Unidad de Pago por Capitación del Régimen Subsidiado, en la proporción que defina el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud, con el fin de financiar estas

acciones. Exceptúase de lo anterior, a las Administradoras del Régimen Subsidiado Indígenas y a las Entidades Promotoras de Salud Indígenas.

Los municipios y distritos deberán elaborar e incorporar al Plan de Atención Básica las acciones señaladas en el presente artículo, el cual deberá ser elaborado con la participación de la comunidad y bajo la dirección del Consejo Territorial de Seguridad Social en Salud. A partir del año 2003, sin la existencia de este plan estos recursos se girarán directamente al departamento para su administración. Igual ocurrirá cuando la evaluación de la ejecución del plan no sea satisfactoria.

La prestación de estas acciones se contratará prioritariamente con las instituciones prestadoras de servicios de salud públicas vinculadas a la entidad territorial, de acuerdo con su capacidad técnica y operativa.

El Ministerio de Salud evaluará la ejecución de las disposiciones de este artículo tres años después de su vigencia y en ese plazo presentará un informe al Congreso y propondrá las modificaciones que se consideren necesarias.

(...)

Artículo 82. Resguardos Indígenas. En tanto no sean constituidas las entidades territoriales indígenas, serán beneficiarios del Sistema General de Participaciones los resguardos indígenas legalmente constituidos y reportados por el Ministerio del Interior al Departamento Nacional de Estadísticas, DANE, y al Departamento Nacional de Planeación en el año inmediatamente anterior a la vigencia para la cual se programan los recursos.

Artículo 83. Reglamentado por el Decreto 1745 de 2002 Distribución y administración de los recursos para resguardos indígenas. Los recursos para los resguardos indígenas se distribuirán en proporción a la participación de la población de la entidad o resguardo indígena, en el total de población indígena reportada por el Incora al DANE.

Modificado por el art. 13, Ley 1450 de 2011. Los recursos asignados a los resguardos indígenas, serán administrados por el municipio en el que se encuentra el resguardo indígena. Cuando este quede en jurisdicción de varios municipios, los recursos serán girados a cada uno de los municipios en proporción a la población indígena que comprenda. Sin embargo, deberán manejarse en cuentas separadas a las propias de las entidades territoriales y para su ejecución deberá celebrarse un contrato entre la entidad territorial y las autoridades del resguardo, antes del 31 de diciembre de cada año, en la que se determine el uso de los recursos en el año siguiente. Copia de dicho contrato se enviará antes del 20 de enero al Ministerio del Interior. (Texto subrayado declarado EXEQUIBLE por

la Corte Constitucional mediante Sentencia C-921 de 2007, en el entendido que dentro del marco de la Constitución y la ley, en el proceso de celebración y suscripción del contrato se debe asegurar el respeto de los derechos a la identidad cultural y a la participación de los resguardos y que en caso de discrepancia sobre el uso de los recursos, prevalecerá la decisión adoptada por las autoridades del respectivo resguardo.)

Cuando los resguardos se erijan como Entidades Territoriales Indígenas, sus autoridades recibirán y administrarán directamente la transferencia.

Los recursos de la participación asignados a los resguardos indígenas deberán destinarse a satisfacer las necesidades básicas de salud incluyendo la afiliación al Régimen Subsidiado, educación preescolar, básica primaria y media, agua potable, vivienda y desarrollo agropecuario de la población indígena. En todo caso, siempre que la Nación realice inversiones en beneficio de la población indígena de dichos resguardos, las autoridades indígenas dispondrán parte de estos recursos para cofinanciar dichos proyectos. Ver art. 1 Decreto Nacional 1512 de 2002

Las secretarías departamentales de planeación, o quien haga sus veces, deberá desarrollar programas de capacitación, asesoría y asistencia técnica a los resguardos indígenas y autoridades municipales, para la adecuada programación y uso de los recursos.

Parágrafo. La participación asignada a los resguardos indígenas se recibirá sin perjuicio de los recursos que los departamentos, distritos o municipios les asignen en razón de la población atendida y por atender en condiciones de eficiencia y de equidad en el caso de la educación de conformidad con el artículo 16 de esta ley, y el capítulo III del Título III en el caso de salud.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el contrato de donación N°214 de 2018, anexo a la consulta, suscrito entre el Municipio de Mitú y el Departamento del Vaupés, señala lo siguiente:

“PRIMERA. OBJETO. QUE EL MUNICIPIO O EL DONANTE POR MEDIO DE ESTE INSTRUMENTO, TRANSFIERE A LA GOBERNACIÓN DEL VAUPES O EL DONATARIO, A TÍTULO DE DONACIÓN LA TOTALIDAD DE SUS DERECHOS DE DOMINIO Y POSESION PLENA QUE TTENE Y EJERCE SOBRE LOS PUESTOS DE SALUD PARA LAS COMUNIDADES DE YURUPARI Y ACARICUARA.

(...)

TERCERA. MODO DE ADQUISICION. EL MUNICIPIO O DONANTE declara que la infraestructura materia de este negocio jurídico fue construida por el Municipio de Mitú en la vigencia 2015.



CUARTA. DESTINACION DEL BIEN. Que el inmueble donado por el Municipio de Mitú será destinado por el Departamento del Vaupés, para la prestación exclusiva de servicios de salud.

QUINTA. Que la infraestructura materia de la donación se encuentra libre de censo hipoteca, embargo, pleito pendiente, demanda civil registrada, arrendamiento, anticresis, y patrimonio de familia inembargable consignado por escritura pública, condiciones resolutorias del dominio, limitaciones del mismo y en general, libre de todo gravamen.

SEXTA.-Que desde esta misma fecha, el MUNICIPIO O EL DONANTE, le hace entrega real y material del inmueble anteriormente descrito al DEPARTAMENTO DEL VAUPES O EL DONATARIO, con todos sus usos, costumbres y anexidades que legalmente le corresponde al mismo, sin reserva ni limitación alguna y en el estado en que encuentra.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

2. Consideraciones respecto del Marco normativo contable que deben atender las Entidades de Gobierno

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, mediante la cual expidió el Marco normativo contable para las Entidades de Gobierno, en el numeral 5, define el principio de “esencia sobre la forma”, señalando que “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.”

(Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el citado Marco Conceptual, en el numeral 6.1.1. del numeral 6. Definición, Reconocimiento, Medición y Revelación de los Elementos que Constituyen los Estados Financieros, define 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.

(...)

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.

La definición anterior presenta una diferencia importante o sustancial frente a la que contiene el Marco normativo para las empresas, pues un activo en una entidad de gobierno, con independencia que del mismo no se espere obtener beneficio económico alguno, si el recurso tiene potencial futuro de servicios, debe reconocerse como un activo de una entidad de gobierno, asunto sobre el cual se profundiza más adelante. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, 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)

3. Consideraciones respecto del 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

Al respecto es necesario considerar y atender lo señalado por la CGN en el Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución 414 de 2014, mediante el cual expidió el nuevo Marco normativo contable que deben aplicar las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. El citado Marco conceptual, en el numeral 5, define las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información, conocidos como principios de contabilidad, en donde se incluye al principio de esencia sobre la forma, definido así:

“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)

Por otra parte, el Marco conceptual antes indicado, define a los activos en el numeral 6.1.1., señalando 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.

(...)

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)

#### 4. Consideraciones relacionadas con los procedimientos transversales

El numeral 3 del procedimiento transversal sobre el Proceso Contable y Sistema Documental Contable anexo a la Resolución 525 de 2016, señala:

##### “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.

### 3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad. 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, previas 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

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, como en este caso, las entidades deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo que contienen los marcos conceptuales para la preparación y presentación de información financiera, tanto para las Entidades de Gobierno como para las empresas. 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.

Para el reconocimiento de activos, tanto en las Entidades de Gobierno como en las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, se debe cumplir un conjunto de condiciones básicas, incluido el control ejercido sobre el activo respectivo del cual se espera obtener un potencial de servicio o generar

beneficios económicos futuros. Para tal efecto, se deberá tener presente que una ejerce el control sobre un activo es quien impone las condiciones respecto de la utilización de los bienes o es quien tiene derecho a usar el recurso para prestar servicios.

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, por ejemplo, la entidad que ejerce el control sobre las infraestructuras que conforman una Institución Pública Educativa o de un centro de salud ubicados en un territorio indígena será aquella que presta el servicio educativo o el servicio de salud por su cuenta y riesgo, por cuanto es la entidad que consume el potencial de servicios o de beneficios económicos de ese conjunto de activos, con lo cual cumplirá el cometido estatal a su cargo.

Con fundamento en lo señalado anteriormente, a continuación, se responden las inquietudes planteadas en la consulta:

1. ¿A cuál entidad le corresponde reconocer en su sistema de información contable la infraestructura que comprenden un centro educativo ubicado en un resguardo indígena?

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 deben 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, le corresponde al departamento 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, 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, el reconocimiento de la planta física utilizada por las instituciones públicas educativas para la prestación del servicio a cargo del Departamento, dependerá de las condiciones establecidas 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.

Si la entidad que ejerce el control sobre las infraestructuras que conforman una Institución Pública Educativa es el Departamento, por cuanto a este le corresponde prestar el servicio educativo en los resguardos indígenas, 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 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. La infraestructura que conforma los puestos de salud construidos con recursos propios del Departamento dentro del territorio que hace parte de un resguardo indígena, ¿deben contabilizarse como activos del Departamento o se deben llevar directamente al gasto?

En este caso se deberá comprobar que la entidad que hace uso de los bienes y quien consume u obtiene el potencial de beneficios económicos es la Empresa Social del Estado de esa jurisdicción, es decir, que esta empresa ejerce el control sobre las infraestructuras, en tanto que el Departamento del Vaupés solo estará contratando la prestación de servicios de salud con esa ESE, de acuerdo con su capacidad técnica y operativa.

Cuando el Departamento construya unidades básicas de salud con recursos propios y se espere que éstas sean utilizadas por la ESE Departamental, como se explica en la consulta, las dos entidades deben proceder como se indica a continuación:

Con la ejecución de los recursos, la Gobernación reconocerá en su contabilidad el valor de la construcción de las unidades básicas de atención en salud, afectando la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO si trata de bienes que cumplen las condiciones requeridas para clasificarles en esa cuenta, y como contrapartida, se debe acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Si las construcciones van a ser entregadas en una operación sin contraprestación a la ESE, cediendo el control de estos activos por cuanto van a ser utilizados por esa empresa para la prestación de los servicios de salud, es decir que es la ESE quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos o el potencial de servicios que se espera fluyan de los bienes y puede restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios y asume sustancialmente los riesgos asociados con los activos recibidos o adquiridos, en este caso la gobernación que entrega de las construcciones cediendo el control sobre las mismas, debe reconocer ese hecho mediante un debito en el subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación

de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, acreditando la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

Por su parte la ESE, en aplicación del Marco normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, contenidas en el anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, deberá reconocer en su contabilidad la infraestructura mediante un débito un débito en la cuenta y subcuenta que identifique el bien, en la clase 1-ACTIVOS, con contrapartida en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

3. ¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de los puestos de salud que fueron donadas al Departamento por un Municipio?

Para el reconocimiento de los puestos de salud que fueron donadas por el Municipio al Departamento se debe tener en cuenta la esencia económica de la transacción, teniendo en cuenta que el Departamento suscribió el convenio con el Municipio, y que este recibe los bienes y ejerció el control sobre tales infraestructuras, así sea momentáneamente.

Para tal efecto, considerando que el Departamento ha previsto la cesión gratuita de los bienes recibidos a la ESE bajo su control, entidad que los utilizará para la prestación de los servicios de salud a su cargo, cuando reciba los bienes debitará las subcuentas 151002-Terrenos y 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Del otro lado, el Municipio de Mitú debió debitar la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditar la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes entregados.

Por otra parte, cuando el Departamento haga entrega de los bienes a la ESE respectiva, reconoce un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará las subcuentas 151002-Terrenos y 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

La ESE, por su parte debe incorporar el bien en la contabilidad para lo cual un débito en la cuenta y subcuenta que identifique el bien, en la clase 1-ACTIVOS, con contrapartida en la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000001401 DEL 18-01-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Deterioro Depreciación acumulada de propiedades, planta y equipo (CR) Cuentas de orden-Deudoras de control Cuentas de orden-Deudoras de control por el contra.
	<b>SUBTEMAS</b>	Dinámica contable para el retiro de libros de los activos totalmente depreciados.

Doctora  
MARTHA CECILIA GARCÍA URBANO  
Contadora  
Personería Municipal de Yumbo  
Yumbo-Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005007-2, del 14 de diciembre de 2018, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Agradezco me indique la dinámica contable para el retiro de libros de los activos totalmente depreciados”

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

**CONSIDERACIONES**

La descripción del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, establece:

**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.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

#### 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.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1- El valor acumulado de la depreciación que tengan los bienes inmuebles a la fecha de reclasificación hacia propiedades de inversión, dado el cambio de destinación.
- 2- El valor acumulado de la depreciación que tengan los bienes a la fecha de enajenación, donación, cesión u otra modalidad de retiro.

##### SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la depreciación calculada periódicamente.
- 2- El valor acumulado de la depreciación que tengan los bienes inmuebles a la fecha de reclasificación desde propiedades de inversión, dado el cambio de destinación.

La descripción y la dinámica de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

## 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.

La descripción y la dinámica de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA, del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno incorporado por la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

## DESCRIPCIÓN

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

## DINÁMICA

### SE DEBITA CON:

1- El valor de los movimientos crédito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 83 Deudoras de Control.

### SE ACREDITA CON:

1- El valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 83 Deudoras de Control.

El numeral 6.2.1 Reconocimiento de activos del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

### 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.

De otra parte, los numerales 10.1 Reconocimiento de propiedades, planta y equipo y 10.3 Medición posterior correspondientes a la norma de Propiedades, planta y equipo, la cual se encuentra contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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. (...).

### 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.

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.



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.

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.

Además, el numeral 10.4 Baja en cuentas de la Norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece:

#### 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 último, el numeral 4.2 Cambios en una estimación contable correspondiente a la norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

#### 4.2. Cambios en una estimación contable

14. Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse. Ello implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Son estimaciones contables, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor de mercado de los activos financieros, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables, las obligaciones por beneficios posemplo y las obligaciones por garantías concedidas.

15. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

16. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

17. Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

18. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio

si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.

19. Cuando la entidad realice un cambio en una estimación contable, revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del cambio;
- b) el valor del cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo actual o que se espere los produzca en periodos futuros; y
- c) la justificación de la no revelación del efecto en periodos futuros.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Respecto de los activos totalmente depreciados, caso en el cual se entiende que no reúnen los criterios para su reconocimiento como activos, la entidad aplicará lo establecido en el numeral 10.4 Baja en cuentas de la Norma Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo Para Entidades de Gobierno, es decir que un elemento de Propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal.

El registro contable que debe efectuar la entidad para la baja en cuentas de estos bienes corresponde a un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); y alternamente se acredita la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO donde se tienen reconocidos los respectivos activos. En caso de existir valor de salvamento, la diferencia entre las partidas anteriores quedará cancelada con el respectivo débito que deberá efectuarse en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros.

Si la entidad encuentra justificación para controlar administrativamente los bienes dados de baja en cuentas de orden, podrá registrar un débito en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un acredita la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR).

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000002321 DEL 30-01-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo.
	<b>SUBTEMAS</b>	Profesionales aptos para realización de avalúos de Propiedad, Planta y Equipo en convergencia.

Doctora  
LUZ AYDE CORREA AGUIRRE  
Directora de Contabilidad  
Departamento de Antioquia  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005099-2, del 24 de diciembre de 2018, en la cual solicita concepto respecto a la siguiente pregunta:

¿El Departamento de Antioquia debe realizar los avalúos de los bienes muebles por profesionales especializados y certificados con registro RAA (Registro Abierto de Avaluadores) o por el contrario pueden realizarse por personal de la entidad que posean conocimiento para dar valor a los bienes que lo requieren?

Lo anterior en marco del proceso de convergencia que adelanta el departamento hacia el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno

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

**CONSIDERACIONES**

La Ley 1673 de 2013, por la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones, se establece:

“Artículo 1°. 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<sup>o</sup>

Artículo 2°. Ámbito de Aplicación. A partir de la entrada en vigencia de esta ley, quienes actúen como avaluadores, 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 la complementen, para buscar la organización y unificación normativa de la actividad del avaluador, en busca de la seguridad jurídica y los mecanismos de protección de la valuación.

(...)

Artículo 4°. Desempeño de las Actividades del Avaluador. El avaluador desempeña, a manera de ejemplo, las siguientes actividades sobre bienes tangibles:

(...)

g) El servicio a las personas naturales o jurídicas que requieren avalúos periódicos de sus activos para efectos contables, balances, liquidación de impuestos, que evidencien la transparencia de los valores expresados en estos informes presentados a los accionistas acreedores, inversionistas y entidades de control;

(...)

Artículo 5°. Registro Abierto de Avaluadores. Créase el Registro Abierto de Avaluadores, 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 avaluador están obligados a inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores, 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 Avaluadores 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.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, 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.

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).

De acuerdo con el 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  
(...)”

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

(...)

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

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación (...)” (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).”

## CONCLUSIONES

El Instructivo 002 de 2015 fue emitido por la CGN con el fin de facilitar la implementación del Nuevo Marco Normativo para las Entidades de Gobierno y, para el caso de las propiedades planta y equipo, dispuso tres alternativas de medición, 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 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.

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.

Ahora bien, por regla general, la realización de avalúos debe atenderse lo dispuesto en la Ley N° 1673 de 2013 y en el Decreto reglamentario N° 556 de 2014, en donde se reglamenta que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, pero también deben

tenerse en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan, tal como se desarrolla a continuación.

Sin embargo, para el caso particular de los avalúos que se realicen con miras a determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, son únicos y de coyuntura, es decir que no revisten la característica de avalúos periódicos de que trata el literal g) del artículo 4 de la Ley 1673 de 2013.

Adicionalmente, debe contemplarse que para los avalúos de bienes de las entidades públicas, también debe considerarse lo señalado en el artículo 12 del Decreto N° 556 de 2014, según el cual cuando se trata de funcionarios públicos que cumplen funciones relacionadas con actividades de evaluadores y que se hayan posesionado antes de la entrada en vigencia de la Ley, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas, normatividad aplicable a las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.

Por lo anterior, la entidad realizará los avalúos con personal apto para la ejecución de tales actividades sin que exista la obligación de que dicho personal cuente con los certificados con registro RAA (Registro Abierto de Avaluadores) siempre que se cumplan los criterios establecidos por el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y únicamente para efectos de la determinación de los saldos iniciales conforme a lo señalado en el instructivo 002 de 2015.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000000831 DEL 14-01-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de bienes entregados en comodato por la ANTV a los operadores públicos de televisión.

Doctora  
 MARIANA VIÑA CASTRO  
 Directora (E)  
 Autoridad Nacional de Televisión  
 Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su derecho de petición radicado en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2018550005102-2 de fecha, 24 de diciembre de 2018, donde solicita a la CGN que emita concepto sobre las siguientes preguntas:

1. Según lo establecido en las normas NIIF, ¿cómo deben reconocerse los bienes entregados en comodato en la contabilidad de la Autoridad Nacional de Televisión, quien en la actualidad funge como entidad comodante?
2. ¿Los bienes entregados en comodato a los operadores públicos de televisión también se consideran también como activos de la Autoridad Nacional de Televisión, es decir de la entidad comodante?

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

**CONSIDERACIONES**

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)

Ahora bien, el artículo 2º de la Resolución 533 de 2015 expedida por la CGN, 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.”

El Marco conceptual adoptado mediante la Resolución 533 de 2015, menciona la esencia sobre la forma como uno de los principios de contabilidad pública y lo define como:

“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, 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, 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”. (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

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.

En lo referido a la consulta, se precisa que el comodato o préstamo de uso, es un contrato que permite a una entidad (la comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

En desarrollo del contrato de Comodato celebrado entre la Agencia Nacional de Televisión con los operadores públicos de televisión, 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) o los operadores (comodatarios).

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.

Con respecto a los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo, la Agencia Nacional de Televisión deberá establecer si en los términos de los contratos de comodato asume los riesgos sustanciales asociados a la tenencia del activo y poder así definir si este elemento es relevante para el retiro o no de los bienes de su contabilidad.

Según lo anotado, si la Agencia Nacional de Televisión encuentra que mantiene el control sobre los activos, los mantendrá en su contabilidad y aplicará lo correspondiente a las

Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, revelando en Notas a los estados financieros, la existencia del contrato de Comodato relacionado con dichos bienes. 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 N° 20192000003101 DEL 07-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Avalúos realizados en los años 2018 y 2019 en miras al cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, frente a los saldos de bienes muebles e inmuebles, que no atendieron a lo estipulado en el Instructivo 002 de 2015. Tratamiento contable de costos de reposición en los que se incurren para subsanar el deterioro de un activo.

Doctora  
INIDIS MARÍA DUARTE BOLIVAR  
Contadora  
Municipio de Hatonuevo  
Hatonuevo, Guajira

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN N° 2019550000075-2 el día 11 de enero de 2019, mediante la cual solicita consulta frente al tratamiento contable de los avalúos realizados al final de la vigencia 2018 y el deterioro de los bienes no generadores de efectivo, en atención a los siguientes hechos:

1) Los saldos de los bienes muebles e inmuebles en la contabilidad del municipio de Hatonuevo, no reflejan la realidad económica, puesto que no se encuentran individualizados si no de manera global, así como los saldos por depreciación, los cuales pueden estar sobrestimados o subestimados, por el hecho de que nunca se han dado de baja o no se han registrado en contabilidad por falta de un inventario.

Al no contar con un inventario de bienes muebles e inmuebles, en varias ocasiones se ha solicitado a los alcaldes la realización de este para poder realizar los ajustes pertinentes, para lo cual, el Municipio realizó por primera vez, desde su existencia, un avalúo parcial a finales del mes de diciembre de 2018 para bienes inmuebles de la zona rural, faltando así los bienes inmuebles ubicados en zona urbana, los bienes muebles y bienes de uso público, que se realizarán en la vigencia 2019.

Respecto a lo anterior, se solicita orientación frente a los ajustes contables de estos avalúos, y responder a las siguientes preguntas:

“¿Es conveniente realizar el ajuste o se debe esperar a que se realice el avalúo a la totalidad de los bienes?”

¿Si es viable el registro, la depreciación que tenían esos bienes a 1 de enero del 2018 se debe cancelar contra la cuenta de Impacto al patrimonio y dejar el valor del avalúo a diciembre de 2018, o que tratamiento contable se le debe dar?

¿Qué tratamiento contable se le debe dar a los bienes a los que no se le ha realizado el avalúo en la vigencia 2018, ya que muchos de ellos no tienen costo ni fecha de adquisición?”

2) Identificar el tratamiento contable que se le debe dar a los costos de reposición en los que se incurren para subsanar el deterioro de un activo, para dejarlo en las mismas condiciones en las que estaba antes de presentarse dicho deterioro, por ejemplo:

Una entidad tiene un inmueble que adquirió por \$300.000.000, con una vida útil de 30 años, transcurridos 20 años se determina que tiene un deterioro por daños físicos en la infraestructura y se estima que el costo de reposición del activo es de \$70.000.000. al final del año 20 el valor en libros es de  $\$300.000.000 - 200.000.000 = \$100.000.000$ .

Cuando se determina el deterioro se hace el registro respectivo en las cuentas 5351 y 1695 por un valor de \$100.000.000.

En el momento en que se hace la reparación del deterioro se reversa la pérdida por deterioro. ¿Cuál es el tratamiento contable que se le debe dar al total de los costos que se paguen por la reposición del activo, registrándolos como gastos o como un mayor valor del activo?

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

## CONSIDERACIONES

### Pregunta 1

El Instructivo 002 de 2015 especifica las Instrucciones para la transición al Marco normativo para Entidades de Gobierno, en cuanto a la determinación de los saldos iniciales al 1º de enero de 2018. Al respecto, se establecen las siguientes alternativas de medición para las partidas de propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión:

“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 del texto)

Así mismo, para los bienes de uso público y bienes históricos y culturales se establecieron las siguientes alternativas de medición:

“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:

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. (...)

d) Medir cada partida de una clase de bienes históricos y culturales utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al valor en libros al 31 de diciembre de 2016.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición y el valor en libros del activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece en el numeral 4. Características cualitativas de la información financiera, la característica fundamental de Representación fiel, la cual “se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.”

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 N° 533 de 2015 y sus modificaciones, define:

#### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

##### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. 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. (...)

#### 11. BIENES DE USO PÚBLICO

##### 11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio. (...)

## 12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

### 12.3. Medición posterior

10. Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, cuando al bien se le haya realizado una restauración, esta será objeto de depreciación. (...)

## 14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

### 14.3. Medición posterior

14. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo para la medición posterior. (...)

## 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. (...)

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)

## Pregunta 2

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, define:

### "10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

#### 10.1. Reconocimiento

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. (...)

### 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. (...)

#### 19.1. 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. (...)

#### 19.5. Medición del deterioro del valor de los activos

##### 19.5.1. Activos individualmente considerados

32. El valor en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su valor recuperable cuando este último sea inferior al valor en libros. Esa reducción será una pérdida por deterioro del valor que se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

##### 19.5.2. Unidades generadoras de efectivo

38. Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo si su valor recuperable es menor que el valor en libros de la unidad. (...)

## 19.6. Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

43. La entidad evaluará, al final del periodo contable, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad estimará nuevamente el valor recuperable del activo. (...)

47. Si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro reconocida para un activo ya no existe o ha disminuido, se verificará si esta se ha reducido. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o amortización o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ninguna reversión del deterioro del valor para el activo considerado.

### 19.6.2. Medición de la reversión del deterioro

#### 19.6.2.1 Activos individualmente considerados

48. Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores, para un activo, si se ha producido un cambio en las estimaciones utilizadas para determinar su valor recuperable, desde el reconocimiento de la última pérdida por deterioro. Para dicha reversión, se aumentará el valor en libros del activo hasta su valor recuperable. Ese incremento será una reversión de una pérdida por deterioro del valor, la cual afectará el resultado del periodo.

49. En todo caso, el valor en libros del activo, después de la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores. (...)

#### 19.6.2.2 Unidades generadoras de efectivo

51. El valor de la reversión de una pérdida por deterioro del valor en una unidad generadora de efectivo se distribuirá entre los activos de esa unidad, de forma proporcional al valor en libros de esos activos. No obstante, si la unidad generadora de efectivo tiene asignado un activo o parte de un activo no generador de efectivo, a este no se le asignará reversión por pérdida por deterioro. Esos incrementos del valor en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor para los activos individuales y se reconocerán en el resultado del periodo.



52. En todo caso, el valor en libros de cada activo no se aumentará por encima del menor entre a) su valor recuperable (si pudiera determinarse); y b) el valor en libros que se habría determinado si no se hubiera reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores. (...)

## 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. (...)

### 20.5. Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

23. La entidad evaluará, al final del periodo contable, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores ya no existe o podría haber disminuido. Si existe tal indicio, la entidad estimará nuevamente el valor del servicio recuperable del activo. (...)

#### 20.5.2. Reconocimiento y medición de la reversión del deterioro

28. La entidad revertirá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros sea inferior al valor del servicio recuperable. El valor del

servicio recuperable corresponde al mayor valor entre a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y b) el costo de reposición. Para el cálculo del costo de reposición, la entidad empleará el mismo enfoque utilizado en la determinación del deterioro originalmente reconocido.

29. La reversión de la pérdida por deterioro se reconocerá como un incremento del valor en libros del activo, afectando el resultado del periodo.

30. En todo caso, el valor en libros del activo, después de la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor en periodos anteriores.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

### Pregunta 1

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que el Instructivo 002 de 2015, estableció que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación. Así mismo, la Resolución N° 523 de 2018 señaló que, en cualquier momento durante el primer periodo de aplicación, las entidades podrían ajustar en sus sistemas de información los saldos a la fecha de transición, es decir, que los saldos iniciales a 1° de enero de 2018 podrían ser modificados a lo largo del 2018, afectando las partidas de activos, pasivos y patrimonio, y cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Para efectuar la corrección de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018 que no cumplen con la característica fundamental de representación fiel, la entidad debe tener en cuenta que con posterioridad al primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, no podrá cambiar la alternativa de medición dispuesta con el Instructivo 002 de 2015 y escogida para cada grupo de activos.

Por lo anterior, a continuación, se detallan las opciones para el tratamiento contable de la corrección de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018 que la entidad deberá aplicar, de acuerdo con las alternativas de medición escogidas por esta:

1. Propiedades, planta y equipo, bienes de uso público y propiedades de inversión medidos de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor:

La corrección del error deberá atender a las acciones detalladas en dicha alternativa en el momento en que se encuentra disponible la información.

Por lo tanto, si la corrección de errores se efectúa dentro del periodo contable finalizado el 31 de diciembre de 2018, la entidad debe ajustar las cuentas correspondientes del activo afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución N° 523 de 2018.

Si por el contrario, el error es corregido con posterioridad al primer periodo de aplicación, la entidad debe ajustar las cuentas correspondientes del activo afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado 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

Adicionalmente, para las correcciones que se realicen con posterioridad al primer periodo de aplicación, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

En cualquiera de estos dos casos, será necesario calcular la depreciación, de acuerdo con las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los avalúos que se efectúen con posterioridad a los saldos iniciales únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo, para estimar respectivamente el valor recuperable y el valor del servicio recuperable, que en ambos casos requieren del valor de mercado o del costo de reposición.

2. Propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión medidos de acuerdo con la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición:

Para llevar a cabo la corrección de los saldos iniciales bajo esta alternativa, es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2018.

Por lo anterior, si la corrección de errores se efectúa dentro del periodo contable finalizado el 31 de diciembre de 2018, la diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, así como la baja en cuentas de la depreciación acumulada a 1º de enero de 2018 afectará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución N° 523 de 2018.

Si por el contrario, el error es corregido con posterioridad al primer periodo de aplicación, el proceso de corrección atenderá lo señalado 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, afectando la cuenta correspondiente al activo y la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, para las correcciones que se realicen con posterioridad al primer periodo de aplicación, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

Para ambos casos, será necesario determinar la depreciación respectiva, de acuerdo con la Norma para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los avalúos que se efectúen con posterioridad a los saldos iniciales, únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo, para estimar respectivamente el valor recuperable y el valor del servicio recuperable, que en ambos casos requieren del valor de mercado o del costo de reposición.

3. Bienes de uso público medidos a la segunda alternativa, es decir, al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo, y los bienes históricos y culturales medidos a la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición:

La corrección de los saldos iniciales se realizará en el momento en el cual la entidad cuente con el avalúo de estos bienes aplicado a 1º de enero de 2018, en concordancia con lo dispuesto en el segundo numeral de la pregunta 1 del presente concepto.

## Pregunta 2

De acuerdo con el contexto mencionado en su consulta, es importante aclarar que el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece que las adiciones y mejoras que se realicen a las propiedades, planta y equipo, se reconocen como un mayor valor del activo, al ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos y, por otra parte, las reparaciones se reconocen como un gasto, dado que se realizan con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo.

Por lo anterior, si el Municipio considera que las erogaciones realizadas para reponer el activo corresponden a adiciones y mejoras, este mayor valor se reconocerá en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, que en consecuencia, afectará el importe por depreciación. Si por el contrario la entidad considera que dichas erogaciones atienden a una reparación, este valor será reconocido en el gasto del periodo en la subcuenta 511116-Reparaciones de la cuenta 5111-GENERALES.

Con respecto al deterioro del valor, dado que los elementos de propiedades, planta y equipo pueden aplicar la Norma de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o la Norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, es indispensable distinguir si el activo es o no generador de efectivo, entendiendo que un activo generador es aquel que se tiene con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado.

Posteriormente, se debe efectuar la evaluación en la cual se establece si el bien presenta o no indicios de deterioro, que en caso de existir, deberá determinarse y verificarse el valor de la pérdida, con la medición del valor recuperable para los activos generadores de efectivo y el valor del servicio recuperable para los activos no generadores de efectivo.

En el caso de los activos generadores de efectivo, cuando el valor en libros sea mayor al valor recuperable, la diferencia que surja entre estos dos valores, se reconocerá con un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Para el caso de los activos no generadores de efectivo, cuando el valor en libros sea mayor al valor del servicio recuperable, la diferencia que surja entre estos dos valores, se reconocerá con un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Si con posterioridad al reconocimiento del deterioro, las condiciones que lo originaron ya no existen, se procede a realizar la reversión de la pérdida por deterioro con un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y, para el caso de que el deterioro se reconociera en un periodo anterior, un crédito en la subcuenta 483006-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR, o si el deterioro fue reconocido en el mismo periodo, un crédito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Por lo anteriormente expuesto, si bien pueden realizarse erogaciones con el fin de revertir el deterioro del valor de un activo, estos pueden no garantizar que los indicios que existían en la determinación del deterioro, ya no existan. Así mismo, puede ocurrir que estas solo reduzcan el deterioro originalmente reconocido, puesto que el valor recuperable o el valor del servicio recuperable continúan siendo inferiores al valor en libros.

En consecuencia, estos son hechos económicos diferentes que deberán tratarse de acuerdo con lo dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000004231 DEL 12-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Ingresos por transferencias
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de erogaciones efectuadas por Agrosavia para el mejoramiento de bienes que el ICA le entregó en arrendamiento.

Doctor  
 NORBERTO MARROQUÍN VIRGUEZ  
 Coordinador Grupo Gestión Contable  
 Instituto Colombiano Agropecuario-ICA  
 Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000350-2 del 7 de febrero de 2019 mediante la cual formula consulta en los siguientes términos:

“El instituto tiene 14 predios en calidad de arrendamiento con Agrosavia los cuales están registrados en propiedad planta y equipo del ICA dado que el canon de arrendamiento está por debajo del mercado, debido a su objeto principal son los bancos de germoplasma y la investigación.

Por otro lado estas mejoras no han sido verificadas por el Instituto ya que la información llegó al instituto hasta el día lunes 04-02-2019 y esta verificación incluye toda la parte legal que conlleva (licencias, permisos, registro entre otros).

Ahora según información de Agrosavia este registro lo realizaron como una transferencia (gasto) por valor de \$4.717.120.867, según el concepto adjunto y será reportado como operación recíproca.

1.- El instituto debe reconocer en sus estados financieros a diciembre de 2018 el valor de las obras realizadas por Agrosavia con la información reportada sin haber realizado la verificación legal ya que se nos informó de este evento el día 04-02-2019?

2.- ¿El Instituto si va a reconocer el registro contable de estas obras lo puede hacer en la cuenta 164027- ¿Edificaciones pendientes de legalizar (debito), contra la cuenta de transferencia (Ingreso crédito)?”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

### CONSIDERACIONES

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, sobre los principios de contabilidad, 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 que 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)

Así mismo, 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.”

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)



El numeral 10 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, dispone lo siguiente:

#### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

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

Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la empresa con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.”  
(Subrayado fuera del texto)

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)

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:

## 5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos.

Pueden identificarse dos tipos de eventos: los que implican ajuste y los que no implican ajuste.

### 5.1. Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste

Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencias de las condiciones existentes al final de dicho periodo. La entidad en liquidación ajustará los valores reconocidos en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

Por su parte, el concepto Radicado CGN N° 20182000054151, dirigido a la Secretaría Distrital de Hacienda, en relación con el reconocimiento de obras para el mejoramiento o restauración de bienes que controla otra entidad de gobierno, señaló lo siguiente:

#### “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.

### CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, les corresponde a las entidades reconocer los hechos económicos en el momento en que sucedan, en cumplimiento del principio de devengo, de modo que refleje el hecho económico en el período contable al cual corresponde.

Adicionalmente, teniendo en cuenta que el hecho se evidenció antes del cierre de los estados financieros de 2018, le correspondió al Instituto adelantar todas las acciones necesarias para establecer si las erogaciones reportadas por Agrosabia cumplían con las condiciones para reconocerse como mayor valor de las propiedades, planta y equipo como lo expresa el numeral 10 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por cuanto

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.

En este caso el registro correcto corresponde a un mayor valor del activo, en la subcuenta y cuenta que identifique el respectivo bien objeto de las mejoras. No es viable su registro en la subcuenta cuenta 164027-Edificaciones pendientes de legalizar por cuanto no cumplen con las características de bienes para los cuales se adelantan acciones jurídicas en procura de obtener o demostrar la propiedad legal del mismo.

En consecuencia, el ICA debió proceder a registrar estos hechos incrementando el valor del respectivo bien, con crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Si se trata de erogaciones por concepto de mantenimiento o conservación de tales bienes, el registro contable corresponde a 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.

Es importante precisar que, si no se procedió de conformidad con el procedimiento descrito anteriormente, deberá efectuarlo en el actual período afectando los resultados acumulados de períodos anteriores, 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.

Así mismo, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000005001 DEL 15-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Avalúos realizados en los años 2019 en miras al cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, frente a los saldos de bienes muebles e inmuebles, que no atendieron a lo estipulado en el Instructivo 002 de 2015.

Doctora  
GLORIA OMAIRA BEDOYA CARDONA  
Coordinadora de Contabilidad  
Universidad de Antioquia  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) N° 2019550000126-2 el día 17 de enero de 2019, mediante la cual solicita el registro contable para los avalúos que se realicen en el año 2019 y siguientes, de acuerdo con los siguientes hechos:

“La Universidad de Antioquia, en cumplimiento de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, llevó a cabo las acciones necesarias para la determinación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, entre ellas la elección de una de las alternativas de medición para las propiedades, planta y equipo.

La alternativa elegida, en principio, fue medir estos activos al costo, menos depreciación, menos deterioro de valor. No obstante, luego de estudiar los beneficios de efectuar avalúos, y de gestionar recursos y aliados para hacerlo, la Universidad de Antioquia comenzó a realizar avalúos de bienes muebles e inmuebles durante el 2018. Algunos ajustes al ESFA, producto de los avalúos, se lograron incorporar en los Estados Financieros a 31 de diciembre de 2018, como bien lo permitió la Resolución 523 de 2018. Sin embargo, no se alcanzaron a terminar la totalidad de avalúos, entre ellos, algunos bienes muebles (propiedades, planta y equipo) y las colecciones que se encuentran en el Museo Universitario (artes visuales, antropología, historia y ciencias naturales); estos últimos se tenían reconocidos en la situación financiera de la Entidad, en cuentas de orden a valor de \$1. (...)

Los ajustes según el Instructivo 002 de 2015, que afectan la cuenta 3145-Impactos por transición al nuevo marco de regulación, sólo se pueden llevar a cabo hasta el 31 de diciembre de 2018. Posteriormente, se debe dar aplicación a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno. Esto indica claramente que los avalúos a la propiedad, planta y equipo y a los bienes históricos y culturales, sólo son permitidos para la determinación de saldos iniciales; posteriormente, en los periodos de aplicación, la propiedad, planta y equipo se mantendrá al costo menos depreciación menos deterioro de valor, y los bienes históricos y culturales al costo.

Sin embargo, surge la inquietud sobre el tratamiento de aquellos avalúos cuyo resultado sólo se tendrá en el transcurso del 2019, y aquellos activos que, producto del saneamiento contable se deban incorporar por medio de avalúo a partir del 2019:

- ¿Los avalúos que se comenzaron a gestionar en el 2018 para la determinación de saldos iniciales, cuyo resultado se obtenga con posterioridad a la presentación de los Estados Financieros a 31 de diciembre de 2018, se incorporarían en la situación financiera de la entidad, contra la cuenta del patrimonio 3109-Resultados de ejercicios anteriores, ¿dando cumplimiento a la norma de corrección de errores de periodos anteriores?
- ¿Aquellos bienes que cumplían las condiciones para su reconocimiento, pero que no se encontraban en el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2018 y que no cuentan con un costo de adquisición (por ejemplo, las colecciones del Museo Universitario de la Universidad de Antioquia), o que tenían un costo de adquisición ínfimo (\$100, por ejemplo) se incorporarían mediante avalúo afectando la cuenta del patrimonio 3109-resultados de ejercicios anteriores, dando cumplimiento a la norma de corrección de errores de periodos anteriores?
- Si producto del saneamiento contable, la entidad realiza avalúos para incorporar activos a su situación financiera, ¿afectaría la cuenta 3109-Resultados de ejercicios anteriores, ¿dando cumplimiento a la norma de corrección de errores de periodos anteriores? Adicionalmente, teniendo en cuenta que el avalúo se tiene sólo a una fecha determinada, y este sería el valor fidedigno a la fecha, siendo poco razonable calcular el valor que tendría el activo en un periodo anterior ¿la reexpresión de la cual habla la norma cómo procedería cuando el importe sea material?”

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, en cuanto a la determinación de los saldos iniciales al 1º de enero de 2018. Al respecto, establece:

### “1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

Un activo se reconoce si la partida tiene un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el valor es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros.”

Así mismo, se establecen las siguientes alternativas de medición para las partidas de propiedades, planta y equipo:

“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.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, para los bienes de uso público y bienes históricos y culturales se establecieron las siguientes alternativas de medición:

“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:

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. (...)

d) Medir cada partida de una clase de bienes históricos y culturales utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al valor en libros al 31 de diciembre de 2016.

ii) Al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición y el valor en libros del activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, establece en el numeral 4. Características cualitativas de la información financiera, la característica fundamental de Representación fiel, la cual “se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.”

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 N° 533 de 2015 y sus modificaciones, define:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. 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. (...)



## 11. BIENES DE USO PÚBLICO

### 11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio. (...)

## 12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

### 12.3. Medición posterior

10. Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, cuando al bien se le haya realizado una restauración, esta será objeto de depreciación. (...)

## 1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

### 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. (...)

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.

#### 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. (...)

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

### Preguntas 1 y 3

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que el Instructivo 002 de 2015, estableció que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación. Así mismo, la Resolución N° 523 de 2018 señaló que, en cualquier momento durante el primer periodo de aplicación, las entidades podrían ajustar en sus sistemas de información los saldos a la fecha de transición, es decir, que los saldos iniciales a 1º de enero de 2018 podrían ser modificados a lo largo del 2018, afectando de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, y cuando haya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Con la finalidad de efectuar la corrección de los saldos iniciales a 1º de enero de 2018 que no cumplen con la característica fundamental de representación fiel, la entidad debe tener en cuenta que con posterioridad al primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, no podrá cambiar la alternativa de medición dispuesta con el Instructivo 002 de 2015 y escogida para cada grupo de activos.

Por lo anterior, si la entidad estableció durante el año 2018 que para la determinación de los saldos iniciales los elementos de Propiedades, planta y equipo se medirían de acuerdo con la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, se debe garantizar que los avalúos que se realicen sean aplicables a 1º de enero de 2018.

Si la corrección de errores se efectúa dentro del periodo contable finalizado el 31 de diciembre de 2018, la diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, así como la baja en cuentas de la depreciación acumulada a 1º de enero de 2018 afectará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución N° 523 de 2018.

Por el contrario, cuando el error es corregido con posterioridad al primer periodo de aplicación, el proceso de corrección atenderá lo señalado 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, afectando la cuenta correspondiente al activo y la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, para las correcciones que se realicen con posterioridad al primer periodo de aplicación, la Universidad de Antioquia deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados

financieros para el periodo más antiguo para el que se presente información, que para el caso particular, corresponderá a los saldos iniciales, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores de periodos anteriores.

Para ambos casos, será necesario determinar la depreciación respectiva, de acuerdo con la Norma para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error, los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los avalúos que se efectúen con posterioridad a los saldos iniciales, únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo, para estimar respectivamente el valor recuperable y el valor del servicio recuperable, que en ambos casos requieren del valor de mercado o del costo de reposición.

Ahora bien, si la entidad estableció en la determinación de los saldos iniciales que los bienes clasificados como bienes de uso público se medirían a la segunda alternativa, es decir, al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo, y los bienes históricos y culturales serían medidos a la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado o al costo de reposición determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, la corrección de los saldos iniciales se realizará en el momento en el cual la entidad cuente con el avalúo de estos bienes aplicado a 1º de enero de 2018, según lo dispuesto para las propiedades, planta y equipo.

## Pregunta 2

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, que se reconocen cuando sea probable el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo y pueda medirse con fiabilidad.

Respecto a la medición fiable, se puede hacer uso de estimaciones cuando el valor de un activo no es conocido, pero dicho valor dependerá de la información asociada al bien que se encuentre disponible.

En este sentido, si en la preparación de los estados financieros a 31 de diciembre de 2018 existían bienes que cumplían los requisitos para ser reconocidos como activos, pero no fueron incorporados contablemente, constituye un error por omisión de información, que

no permite que los estados financieros de la entidad cumplan con todas las características cualitativas de la información financiera, por lo cual se debe establecer la fecha desde la cual se tenía el control sobre estos, y efectuar los siguientes registros contables:

1. Para los elementos que cumplieran con la definición de activo y disponían de información fiable para estimar un valor en la preparación de los saldos iniciales a 1º de enero de 2018 y que no fueron reconocidos adecuadamente, la corrección de estos errores con posterioridad al año 2018, debe atender lo regulado 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, y con las alternativas de medición establecidas por la Universidad en la preparación de los saldos iniciales, determinando así para los elementos de propiedades, planta y equipo el valor de mercado, costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, para los elementos de bienes de uso público costo de reposición a nuevo depreciado y para los bienes históricos y culturales el valor de mercado o costo de reposición, que se deberán determinar a través de un avalúo técnico a 1º de enero de 2018, afectando las cuentas correspondientes a cada tipo activo contra la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, será necesario calcular la depreciación de acuerdo con las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

2. Para los elementos que cumplieron con la definición de activo y disponían de información fiable para estimar un valor durante el año 2018 pero no fueron reconocidos adecuadamente, la corrección de errores con posterioridad al año 2018, debe atender con 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, y con la Norma de Ingresos sin contraprestación, para lo cual se estimará el valor de mercado del activo en el momento en que determina el control por parte de la entidad y, en ausencia de este, por el costo de reposición, afectando las cuentas respectivas a cada tipo activo contra la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, será necesario calcular la depreciación de acuerdo con las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos para Entidades de Gobierno, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000005201 DEL 18-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo en concesión Bienes de uso público en servicio-Concesiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento, medición y registro por parte del concedente de los bienes a entregar al titular.

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° 20195500004022 del 11 de febrero de 2019, mediante la cual consulta en relación con el Acuerdo de concesión Aburrá Norte suscrito por el Departamento con el Área Metropolitana del Valle de Aburrá, si es obligatorio que el Departamento de Antioquia realice el plan de trabajo y las gestiones necesarias para incorporar activos y pasivos en concesión que se revertirán antes del 2022 (plazo máximo)? ó Podría efectuar un plan de trabajo para asegurar que los activos y valores asociados al acuerdo concesión se informen adecuadamente a la Nación al momento de entregarle las vías, sin tener que incorporarlos a la situación financiera del Departamento?

Lo anterior en consideración a lo dispuesto en la Resolución 602 de 2018, de la CGN, que señala el plazo del 31 de diciembre de 2022 para reconocer, medir e incorporar los activos de infraestructura de transporte. Sobre el particular la entidad indica que el Departamento de Antioquia como concedente tiene el control de los activos y el Acuerdo de concesión termina en abril de 2021, la totalidad de las vías concesionadas son de orden primario (nacionales) y deberán entregarse a la Nación (ANI) al terminar el acuerdo.

**CONSIDERACIONES**

El Capítulo V del Anexo de la Resolución 533 de 2015, aplicado por las Entidades de Gobierno se refiere a las concesiones en los siguientes términos:

## “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. (...)

### 1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma. (...)

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 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 de transporte y se modifica el Catálogo de Cuentas de dicho Marco normativo”, señala:

#### “10. TERMINACIÓN DEL ACUERDO DE CONCESIÓN

##### 10.1. Entrega de activos del concesionario a la entidad concedente

(...)

De igual manera, la entidad concedente reclasificará las propiedades, planta y equipo que estaban en concesión con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN. Adicionalmente, reclasificarán los valores registrados por concepto de depreciación y deterioro acumulados de los activos reclasificado, con un débito en la subcuenta 168516-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o la subcuenta 169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).(…)

##### 10.3. Entrega de activos de la entidad concedente a la entidad titular

Cuando la entidad concedente deba entregar la infraestructura de transporte que estaba concesionada a la entidad titular, se efectuarán los siguientes registros contables:

###### 10.3.1. Registros en la entidad concedente.

10.3.1.1. Cuando los activos se entreguen a la entidad titular con posterioridad al momento en que se reciben del concesionario.

Cuando el concesionario entregue los activos a la entidad concedente, esta realizará la reclasificación establecida en el numeral 10.1 del presente Procedimiento.

Posteriormente, la entidad concedente registrará la entrega de los bienes de uso público a la entidad titular con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR) o de la cuenta



1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Así mismo, la entidad concedente registrará la entrega de propiedades, planta y equipo a la entidad titular debitando en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. (...)

10.3.1.2. Cuando los activos se entreguen a la entidad titular en el mismo momento en que se reciben del concesionario.

Cuando la entidad concedente entregue los activos a la entidad titular en el mismo momento en que los reciba del concesionario, esta no realizará la reclasificación establecida en el numeral 10.1 del presente Procedimiento. En su lugar, la entidad concedente registrará la entrega de los bienes de uso público a la entidad titular con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1787-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES (CR) o de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES (CR) y un crédito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Así mismo, la entidad concedente registrará la entrega de propiedades, planta y equipo a la entidad titular debitando la subcuenta 168516-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o la subcuenta 169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El plazo de la Resolución 602 de 2018, fue dispuesto para que las entidades en cumplimiento de la Norma de Concesiones, incorporen a su información financiera los activos y pasivos relacionados con la infraestructura de transporte que se encuentre concesionada con el objeto de que las entidades encargadas del desarrollo de proyectos mediante Acuerdos de concesión, (cuando la entidad no ha incorporado tal información en su contabilidad), presenten información fiel y relevante, útil a los diferentes usuarios, que para el caso es la entidad titular a quien se devolverán los activos construidos, desarrollados o adquiridos en desarrollo del Acuerdo concesión.

En consecuencia, no obstante el plazo de culminación del Acuerdo de concesión, corresponde a la concedente (entidad territorial), reconocer, medir y registrar en su contabilidad los bienes que serán entregados a la entidad titular (Nación), para lo cual según si el traslado se realiza en el momento en que se reciben del concesionario o cuando el traslado es con posterioridad a cuando se reciben del concesionario, es necesario aplicar el procedimiento establecido en la Resolución arriba mencionada.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000010731 DEL 19-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Criterios para el reconocimiento de un activo y responsabilidad del pago de impuestos y administración, cuando quien usa el inmueble es una entidad contable pública diferente a la que tiene la titularidad del mismo.

Doctora  
MERYS CASTRO PEREIRA  
Directora Administrativa Logística  
Gobernación de Bolívar  
Turbaco, Bolívar

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500008362-2, del día 26 de febrero de 2019, en la cual se señala:

“Mediante el presente solicito, muy respetuosamente, se me aclare el concepto de activo en el régimen de contabilidad pública, en cuando a si una propiedad de una entidad pública puede estar registrado en su contabilidad, a pesar de que esté en uso y posesión de otra entidad Estatal, de igual manera a que entidad le corresponde tener el bien inmueble como activo y sobre qué entidad recae los gastos de administración o impuestos debido a que está obteniendo un provecho o usufructo del bien inmueble y no existe negocio jurídico que ampare el mismo”

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, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece en el numeral 5. Principios de contabilidad pública y numeral 6. Definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, 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.

(...)

#### 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)

Igualmente, el numeral 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros del Marco normativo antes mencionado, establece:

#### “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 Propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, prescribe:

#### “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)

### CONCLUSIÓN

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 2017, establece que los hechos económicos se reconocen atendiendo la esencia económica de la transacción de manera independiente a su forma legal.

Así mismo, el Marco Conceptual antes mencionado, define las características de los elementos de los estados financieros, señalando para los activos lo siguiente:

- Son recursos controlados por parte de la entidad,
- que resultan de un evento pasado,
- y de los cuales se espera un potencial de servicio, o un beneficio económico futuro.

Para determinar la existencia de control sobre un activo, es necesario evaluar la capacidad de la entidad 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.

En ese sentido, la entidad que incorpore dentro de su información financiera el bien será aquella que, sustancialmente, este consumiendo el potencial de servicio o generando beneficios económicos y asumiendo los riesgos inherentes al mismo, con independencia de si es o no la titular jurídica del activo.

Por lo anterior, las entidades involucradas deberán evaluar conjuntamente y aplicar juicio profesional para determinar en cabeza de quién se configuran los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento del bien.

En ese orden de ideas, para efectos de establecer cuál de las entidades tiene el control del activo y, por lo tanto, proceder a reconocerlo en su situación financiera, es necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes es entregar el bien por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido

Resultado de la evaluación, en términos generales, podrá presentarse las siguientes situaciones:

a. Una entidad entrega a otra de un bien inmueble, para que la segunda lo use por un tiempo no sustancial a su vida económica. En este caso, la entidad que entrega no se desprende de los riesgos y beneficios sustanciales inherentes y por tanto el bien inmueble permanecerá dentro de su información financiera, y en ningún momento será incorporado como activo de la entidad que recibe el bien.

b. Una entidad entrega a otra un bien inmueble, para que la segunda lo use por un tiempo sustancial a su vida económica. En consecuencia, la entidad que entrega el bien traslada los riesgos y beneficios sustanciales inherentes a este, por tanto deberá desincorporarlo de su situación financiera, y eventualmente, registrar en cuentas de orden este hecho económico para seguir realizando seguimiento del bien. Por su parte, la entidad que recibe cumple los criterios de reconocimiento del activo y deberá incorporar dentro de su información financiera el bien inmueble.

Es preciso señalar que, este procedimiento es de origen y efecto meramente contable, por tanto, la entidad deberá evaluar si se cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco Normativo, caso en el cual deberá tener incorporado el activo objeto de consulta, de lo contrario, si el 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 retirarse de la información contable, 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 estos.

\*\*\*

<b>CONCEPTO N° 20192000011281 DEL 22-03-2019</b>
--

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo. Otros pasivos. Otros ingresos.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los bienes recibidos en comodato de una entidad de Gobierno

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos- Transferencias y subvenciones.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los bienes entregados en comodato a una empresa.

Doctor

JOSÉ MANUEL REYES GUEVARA

Jefe División Contabilidad

Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial

Cartagena de Indias

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550000684-2, del 21 de enero de 2019, mediante la cual consulta:

Planteamiento de la situación:

Una de las situaciones que dieron origen a COTECMAR fue precisamente la necesidad de la Armada Nacional de atender la demanda de reparación y mantenimiento de sus unidades a flote y atender las emergencias operacionales de forma ágil sin incurrir en altos costos de transporte.



En tal sentido la Corporación para prestar los servicios de reparación y mantenimiento de las embarcaciones de la Armada Nacional, tiene en uso instalaciones del cliente por temas de oportunidad, facilidad de acceso, disponibilidad y en definitiva atención inmediata.

Para la prestación de estos servicios el cliente puso a disposición de la Corporación unos activos fijos que son usados directa o indirectamente en la prestación de los servicios al cliente.

Estos activos fijos fueron entregados en calidad de comodato en un contrato suscrito por las partes en el que la Armada Nacional funge en calidad de comodante y la Corporación actúa en calidad de comodatario.

Entre las obligaciones del comodatario se relacionan el pago de servicios públicos, administración, mantenimiento y demás gastos vinculados al uso de los bienes, así mismo asume los gastos asociados a la póliza de todo riesgo y daño material de los bienes recibidos en comodato, estos gastos asociados al uso y goce de los activos recibidos en comodato son reconocidos en el estado de actividad financiera de la Corporación.

Actualmente la Corporación tiene registrados estos activos en la cuenta 930617 Bienes recibidos en custodia-propiedad, planta y equipo.

Consulta:

El marco normativo para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público en el punto 10 del capítulo 1 define el tratamiento de la propiedad planta y equipo, igualmente para efectos del tratamiento de este tipo de activos que se adquieran bajo la modalidad de leasing la norma remite al punto 13 de arrendamiento de la misma norma y describe el tratamiento contable respectivo.

Considerando el caso planteado se expresan las siguientes consultas sobre el tratamiento de los activos recibidos por parte de la Corporación en calidad de comodato, ya que no se identifica claramente en las normas mencionadas anteriormente:

1. ¿Es procedente registrar en las cuentas de orden los bienes recibidos en comodato dado las condiciones descritas?
2. En caso de no ser procedente el reconocimiento de estos activos en las cuentas de orden, ¿cuál sería la forma de reconocer los activos recibidos en comodatos y las normas en las que estaría amparado ese tratamiento?

3. Considerando que las partes que intervienen en el contrato de comodato aplican el régimen de contabilidad pública, ¿cual sería el tratamiento de la contraparte, es decir la Armada Nacional para el registro de estos bienes entregados en comodato?

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

**1. En relación con los hechos que se derivan del cumplimiento de un contrato de comodato cuando la comodante es una entidad de Gobierno y la comodataria una Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administra Ahorros del Público.**

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención

de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca en el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el



uso previsto para el bien, y adicionalmente reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante, en lugar de reconocer un gasto por subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. La entidad comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuye a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000011901 DEL 28-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública-Precedente.
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo. Hacienda pública.
	<b>SUBTEMAS</b>	Régimen de Contabilidad Pública bienes pendientes de legalizar.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo. Patrimonio de las entidades del Gobierno
	<b>SUBTEMAS</b>	Nuevo Marco Normativo bienes pendientes de legalizar.

Doctora  
GLORIA STELLA MORENO GARCÍA  
Gestor de Riesgo Oficina de Contaduría General  
Policía Nacional  
Bogotá, D.C.-Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000511-2, del 14 de febrero de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Quisiera saber si bajo el nuevo marco normativo el ítem de bienes pendientes de legalizar sufrió algún cambio. ¿Cuáles serían los registros contables?”.

Mediante comunicación con la doctora Gloria Stella Moreno García se precisa que el tema objeto de su consulta versa sobre terrenos y edificaciones que no los incorporaron en el momento de realizar los saldos iniciales correspondientes a la implementación del nuevo marco normativo.

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

**CONSIDERACIONES**

**Régimen de Contabilidad Pública-Precedente:** El numeral 27 del Procedimiento relativo a las Propiedades Planta y Equipo establecía:

## “27. BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR

Los bienes pendientes de legalizar corresponden a las propiedades, planta y equipo de la entidad contable pública cuya propiedad no ha sido formalizada.

Una vez legalizada la propiedad, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien legalizado y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien pendiente de legalizar, de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, se debita la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y se acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.”

**Marco Normativo para Entidades de Gobierno:** En el numeral 6.1.1-Activos del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, señala:

### 6.1.1. Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han

transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

Por otra parte, el 6.2.1-Reconocimiento de activos del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, establece:

#### 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.

Además, los párrafos 1 y 2 del numeral 10.1- Reconocimiento de la norma PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO contenida 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. (...).

Adicionalmente debe revelar los bienes pendientes de legalizar como lo dice el literal j del numeral 10.5-revelaciones, así:

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).

También, el numeral 4.3-Corrección de errores de períodos anteriores de la Norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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.

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.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1605- Terrenos, del Catálogo General de Cuentas Para Entidades de Gobierno, señalan:

**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.

Por otra parte, la descripción y la dinámica de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, del Catálogo de Cuentas Para Entidades de Gobierno, establecen:

## DESCRIPCIÓN:

Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las construcciones adquiridas.
- 2- El valor de las edificaciones recibidas en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los componentes que se incorporan al elemento.
- 4- El valor de las mejoras.
- 5- El valor de las edificaciones trasladadas desde otras cuentas.

## SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las edificaciones enajenadas.
- 2- El valor de las edificaciones entregadas en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los componentes que se den de baja por sustitución.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con las edificaciones adquiridas.
- 5- El valor de las edificaciones trasladado a otras cuentas.

Además, la descripción y la dinámica de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, del Catálogo de Cuentas Para Entidades de Gobierno, señalan:

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.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Aunque bajo los dos escenarios regulativos los bienes pendientes de legalizar son objeto de reconocimiento contable, debe entenderse que bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente primaba la mera tenencia, en tanto que bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno lo fundamental es el control, consistente en la capacidad que tiene la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, aunque no posea la titularidad jurídica.

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.

Si al evaluar la situación de los terrenos y edificios, se observa que además de contar con una medición fiable se cumplen los criterios anteriormente expuestos, y la entidad dejó de reconocerlos en el momento de conformar los saldos iniciales que daban paso a la



implementación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, deberá aplicarse el numeral 4.3-Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, y su registro corresponde a un débito en las subcuentas 160504-Terrenos pendientes de legalizar de la cuenta 1605-TERRENOS y 164027-Edificaciones pendientes de legalizar de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y acredita la subcuenta 310901-Excedente acumulado de la cuenta 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, la Entidad deberá adelantar las gestiones necesarias para formalizar la titularidad jurídica cuando ello sea pertinente.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000012001 DEL 28-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Baja en cuentas de bienes muebles obsoletos o inservibles.

Señores  
Oficina Jurídica  
Federación Nacional de Concejos-FENACON  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001217-2, el día 19 de marzo de 2019, trasladada por competencia por parte del Departamento Administrativo de la Función Pública DAFP, en la cual consultan cuál es el procedimiento para dar de baja bienes obsoletos que sean propiedad de concejos municipales, en atención a que varias corporaciones tienen en sus inventarios computadores, impresoras y otros bienes muebles que ya culminaron su vida útil.

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 a la Contaduría General de la Nación:

- “a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.
- (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

Así mismo, el numeral 6 del referido marco conceptual, define los activos de la siguiente forma:

#### “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.

(...)

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

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 10 del CAPÍTULO I. ACTIVOS 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, 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.

(...)

#### 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)

Ahora bien, los numerales 3.2.4 y 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, señalan:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

### 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

#### Bienes y Derechos

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

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)" (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, previo a resolver su consulta, es necesario manifestar 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 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, podrá procederse a la baja en cuentas 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.

Bajo este contexto y de conformidad con lo estipulado en la Resolución 193 de 2016, especialmente en sus numerales 3.2.4 y 3.2.15, las entidades deben establecer los procedimientos para llevar a cabo la baja de bienes en la contabilidad atendiendo a la regulación contable contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución 533 de 2015 y las demás normas que le sean aplicables.

Ahora bien, en atención a que los bienes muebles que se encuentran obsoletos o inservibles no cumplen las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activos de una entidad pública, dado que no se espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, se deberá realizar la baja en cuentas de dichos bienes 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 subcuentas y cuentas que representan las propiedades, planta y equipo que se pretenden retirar de la contabilidad.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000012841 DEL 04-04-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Entrega provisional de un bien, características jurídicas para su entrega, y responsable de dar de baja en cuentas por hurto del mismo.

Doctora  
MARIA FERNANDA ARANDA CAMACHO

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con 2019550001225-2 del 19 de marzo de 2019, en la cual formula la siguiente consulta con los siguientes interrogantes:

“Un bien adquirido por un Municipio en razón a recursos FONSET y por proyecto presentado por un miembro del Comité de Orden Público, cuyo destino correspondía a transferencia de activos, ¿puede ser entregado de forma provisional?

¿Quien debe darle de baja a un bien público que fue hurtado luego de haberse efectuado una entrega provisional?

Que características jurídicas deben darse para efectuar entrega provisional de un bien público.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

### CONSIDERACIONES

El artículo 4° de la Ley N° 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, señala:

“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)

Por su parte, el Marco conceptual contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define las características de la información financiera, así:

#### “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. (...)”

Así mismo el citado Marco conceptual define los elementos de los estados financieros y se refiere a 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.

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

Por su parte la norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco normativo para Entidades de Gobierno, señala 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.

(...)

#### 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)

## CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y

procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública

Por lo tanto, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, relacionados con la entrega provisional de bienes y las características jurídicas, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico. Bajo este contexto, es la entidad quien debe establecer los procedimientos y responsabilidades para el manejo de los bienes, atendiendo a lo estipulado en la Resolución N° 193 de 2016 de la Contaduría General de la Nación.

Con relación a la inquietud sobre la responsabilidad para dar de baja el bien, debe partirse del precepto que el reconocimiento contable como activo, corresponde a quien ostenta el control del mismo, razón por la cual será esta la entidad la que puede contablemente efectuar la baja en cuentas. Para ello, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, dará aplicación al numeral 10.4 de la norma de Propiedades, planta y equipo, esto es, procediendo a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad y a reconocer el efecto de la baja en cuentas en los resultados del periodo.

El anterior procedimiento no se contrapone con las investigaciones de orden fiscal, disciplinario o de otro orden, según la regulación que sea aplicable por el hurto del bien.

Por tanto, si por la pérdida se inicia un proceso de responsabilidades, se debe efectuar alternamente un registro contable a nivel de cuentas de orden, debitando la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y acreditando en la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA, por el valor correspondiente a al bien hurtado.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000013391 DEL 10-04-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo.
	<b>SUBTEMAS</b>	Periodicidad de la depreciación de los bienes muebles e inmuebles.

Doctor  
ELDER EMILIO DÁVILA DÍAZ  
Almacenista General  
Secretaría de Gestión Humana y Recursos Físicos  
Municipio de Yumbo  
Yumbo, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001234-2, del 19 de marzo de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre la periodicidad de la depreciación de los activos fijos. Al respecto, la entidad argumenta lo siguiente:

“(...) el método que se viene empleando es el de línea recta, de forma mensual, sobre el costo de adquisición o de compra de los bienes teniendo en cuenta el año fiscal de 360 días.

En este año 2019, se realizó desde el proveedor del programa, un cambio en la parametrización de la depreciación, donde se aplica de manera diaria, es decir que al final de la vigencia los bienes serán depreciados sobre 365 días.

La justificación que el proveedor del programa suministra es la siguiente “Los principios contables establecen que la contabilidad debe reflejar los hechos económicos con la mayor precisión posible en las fechas que ocurran, razón que justifica aplicar un proceso de depreciación con alícuota diaria”, donde establecen:

1. Que el impacto de activas las depreciaciones en bodega en doceavas anuales, considerará solo aquellos activos que a la fecha de aplicar la depreciación tengan más de 30 días con la condición de depreciación en bodega activa.

2. Aquellos activos que se encuentren en bodega con depreciación activa no generarán depreciación al momento de la salida a uso, tal y como sucede con la versión actual en producción en la alcaldía.

3. Al activar las depreciaciones en bodega por doceavas es una condición que no garantiza exactitud ni reconocimiento de los hechos económicos en las fechas reales en que se suceden, esto por las condiciones del proceso que se indican en el punto 1.

Al considerar esta situación los Contadores del Municipio, no están de acuerdo, ya que, al efectuarse los cálculos, la depreciación sería diferente entre un mes y otro, es decir de 28, 30 y 31 días respectivamente, además de esta manera el año fiscal daría un resultado de 365 días y no de 360, que es lo que se venía manejando hasta diciembre 31 de 2018, bajo la normatividad contable”.

## CONSIDERACIONES

Los objetivos de la información financiera de una entidad contable pública buscan que sea útil a partir de la satisfacción de las necesidades de los diferentes usuarios, y para que la información financiera sea útil debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos, tal como lo establece el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015:

### “4.1.1. Relevancia

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

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. (...)

### 4.1.2. Representación fiel

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

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

La CGN emitió la Resolución N° 525 de 2016 por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, que posteriormente fue modificada por la Resolución N° 625 de 2018, en donde establece:

#### “2.1.1.4. Registro

Es la subetapa en la que se generan los comprobantes de contabilidad y se efectúan los asientos en los libros respectivos, utilizando el Catálogo General de Cuentas aplicable a la entidad.

El registro contable materializa la incorporación de los hechos económicos a la información financiera y permite el seguimiento cronológico, la clasificación en cuentas contables como herramientas de acumulación, la aplicación del importe de medición y la centralización de información descriptiva de la operación. Todos los registros quedan soportados a través de los comprobantes de contabilidad y consignados en los libros de contabilidad, permitiendo el control y seguimiento de los recursos de la entidad. (...)

#### 4.2. Comprobantes de contabilidad

Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Los comprobantes de contabilidad pueden ser, entre otros, comprobante de ingreso, egreso y general.

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." (Subrayado fuera del texto)

En 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 la medición posterior de la propiedad, planta y equipo establece:

"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. (...)

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 del texto)

## CONCLUSIONES

La depreciación de la propiedad, planta y equipo deberá realizarse a lo largo de la vida útil del activo y se llevará a cabo mediante un método de depreciación que mejor refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos o del potencial de servicio, el cual deberá quedar definido por la entidad en el Manual de Políticas Contables. La depreciación iniciará desde el momento en el que 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, y cesará cuando se dé de baja o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. Si el bien se encuentra en bodega, está sin utilizar, se ha retirado del uso o está siendo objeto de operaciones de reparación y mantenimiento, el reconocimiento de la depreciación se deberá seguir realizando.

Ahora bien, la CGN no ha establecido la periodicidad para el registro contable de la depreciación de los bienes muebles e inmuebles, sin embargo, para efectos de presentar la realidad financiera de las entidades en los informes financieros y contables se deberá registrar el cargo por depreciación en los correspondientes comprobantes y libros de contabilidad que contengan información acumulada por períodos de máximo un mes, para así asociar la contribución de estos activos al desarrollo de las funciones de cometido estatal.

No obstante, para el cálculo de la alícuota de depreciación que se contabilizará, la entidad debe tener en cuenta que una vez definido el Manual de Políticas Contables deberá elaborar las políticas y procedimientos operativos que acompañen el proceso contable, de tal manera que se garantice el cumplimiento de los lineamientos normativos expedidos por la CGN, y se cuente con las herramientas informáticas necesarios para el procesamiento de la información. Tal manual de políticas operativas deberá contener procedimientos, procesos, responsables, periodicidad, canales de comunicación, entre otros.

Así las cosas, es responsabilidad de la entidad definir el método de depreciación para sus activos, de tal manera que su aplicación se realice de manera uniforme en todos los periodos, así como incluir la periodicidad dentro del manual de políticas operativas. Una vez se precise esto, las herramientas informáticas usadas por la entidad deberán ajustarse en sus distintas facetas a lo definido en los manuales de políticas y procedimientos contables.

No es admisible que el proceso contable se allane a condicionamientos impuestos por herramientas prediseñadas, cuando ello transgrede las normas de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos contenidos en el Marco Normativo aplicable a la Entidad.

\*\*\*



## CONCEPTO N° 20192000014601 DEL 26-04-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de las áreas de terreno donde se encuentran construidas las viviendas entregadas en administración por parte del Ministerio de Defensa Nacional al Instituto de Casas Fiscales del Ejército.

Coronel  
 JUAN CARLOS PARRA ARGUMEDO  
 Director  
 Instituto de Casas Fiscales del Ejército  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001495-2, del 08 de abril de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“El Instituto de Casas Fiscales del Ejército como un establecimiento público, dotado de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, adscrito al Ministerio de Defensa Nacional encargado de desarrollar la política y los planes generales que en materia de vivienda fiscal por el sistema de arrendamiento adopte el gobierno nacional para el personal de oficiales y suboficiales en servicio activo y personal civil del Ejército.

De acuerdo a lo anterior el Instituto de Casas Fiscales del Ejército posee aproximadamente 6380 viviendas de las cuales 4003 viviendas son propiedad del Ministerio de Defensa Nacional-Ejército y 2377 son del Instituto de Casas Fiscales del Ejército.

Para el 2009 el Ministerio de Defensa Nacional-Ejército Nacional, en aplicación la (Sic) doctrina relacionada con bienes de uso permanente sin contraprestación, le transfirió en administración al Instituto las construcciones de uso habitacional en atención a la misionalidad del ICFE, la cual es “Desarrollar planes, programas y proyectos de vivienda fiscal, y suministrarla con el sistema de arrendamiento al personal de Oficiales, Suboficiales y Civiles del Ejército, con eficiencia y calidad, contribuyendo a mejorar su bienestar personal y familiar.

Cabe indicar, que las edificaciones entregadas en administración por el Ministerio de Defensa Nacional-Ejército Nacional, al Instituto de Casas Fiscales del Ejército, se encuentran en terrenos englobados dentro de unidades militares y no se encuentran bajo el régimen de propiedad horizontal.

Estas construcciones se registraron como bienes de USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN, en la cuenta 164028-EDIFICACIONES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN.

Con la entrada al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno Resolución 533 de 2015 estas construcciones se registraron en la cuenta 164028-EDIFICACIONES DE PROPIEDAD DE TERCEROS, en aplicación de la norma de reconocimiento relativa a los activos.

De acuerdo a lo anterior solicitamos se Conceptúe:

1. ¿Es pertinente que el Instituto de Casas Fiscales reconozca en sus estados financieros las áreas de terreno de propiedad del Ministerio de Defensa Nacional, donde se encuentran las viviendas entregadas en administración?
2. Para la vigencia 2013 fue expedido el concepto 20132000000601 del 17-01-2013, donde se conceptúo acerca de las edificaciones construidas en terrenos ajenos; ¿Teniendo en cuenta que este concepto fue emitido con base en el Régimen de Contabilidad Pública armonizado con norma internacional de la época, cambia la forma de reconocimiento de este hecho económico?”

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, dentro del numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, establece el principio de esencia sobre la forma así: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”.

Adicionalmente, en relación con la definición de los activos, 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.

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

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

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

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, emitidas por la CGN mediante Resolución N° 533 de 2015 y modificadas por la Resolución N° 484 de 2017, establecen lo siguiente:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1 Reconocimiento

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

Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado”. (Subrayado fuera del texto)

### CONCLUSIONES

1. ¿Es pertinente que el Instituto de Casas Fiscales reconozca en sus estados financieros las áreas de terreno de propiedad del Ministerio de Defensa Nacional, donde se encuentran las viviendas entregadas en administración?

Para el reconocimiento de los bienes muebles e inmuebles dentro de la información financiera de una entidad, es preciso realizar un análisis integral sobre el cumplimiento de los criterios de reconocimiento como activo. La evaluación deberá realizarse de manera integral aplicando juicios profesionales para establecer cuál de las entidades involucradas tiene el control de los bienes, y por ende deba incorporarlos como activo dentro de su información financiera.

Para lo anterior, se hace necesario que el Ministerio de Defensa Nacional y el Instituto de Casas Fiscales del Ejército determinen en conjunto como mínimo:

- Cuál entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del área de terreno°
- Cuál entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicios del área de terreno°
- Cuál entidad asume los riesgos sustanciales inherentes del área de terreno°

Efectuada la anterior evaluación, debidamente documentada, se deberá identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. El Ministerio de Defensa Nacional mantiene el control de los terrenos.

Los terrenos deberán permanecer como activo dentro de la información financiera del Ministerio y no serán incorporados dentro de la contabilidad del Instituto.

b. El Ministerio de Defensa Nacional transfiere sustancialmente los riesgos y beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los terrenos al Instituto de Casas Fiscales del Ejército

El Ministerio de Defensa Nacional desincorporará el área de terreno donde se encuentran construidas las viviendas entregadas en administración, debitando la subcuenta 169501-Terrenos, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta 160501-Urbanos, de la cuenta 1605-TERRENOS. La diferencia se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente deberá controlar el bien en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el Instituto de Casas Fiscales del Ejército debe incorporar el área de terreno donde se encuentran construidas las viviendas recibidas en administración en su sistema de información contable mediante un débito en la subcuenta 160505-Terrenos de propiedad de terceros, de la cuenta 1605-TERRENOS, y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Para la vigencia 2013 fue expedido el concepto 20132000000601 del 17-01-2013, donde se conceptuó acerca de las edificaciones construidas en terrenos ajenos; ¿Teniendo en cuenta que este concepto fue emitido con base en el Régimen de Contabilidad Pública armonizado con norma internacional de la época, cambia la forma de reconocimiento de este hecho económico?”

Sobre la vigencia del Concepto CGN N° 20132000000601, emitido el 17 de enero de 2013, es pertinente indicar que este es válido bajo la vigencia del Régimen de Contabilidad Pública Precedente. En consecuencia, actualmente deben atenderse los lineamientos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, base normativa bajo la cual se expide el presente concepto.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000021071 DEL 14-05-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Cuentas por pagar Cuentas por cobrar Otros ingresos Otros pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Registros en Subcuentas otros

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Cuentas por cobrar Otros pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Registros en Subcuentas otros

Doctor  
VITELIO BARRERA ALVAREZ  
Profesional Especializado-Contador  
Corporación Autónoma Regional del Alto Magdalena  
Huila

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°2019550001568-2 del 12 de abril de 2019, en la cual consulta referente a las observaciones de la Contraloría General de la República en la visita de auditoría de la vigencia de 2017 sobre los saldos de las cuentas del Balance General a 31-12-2017 por valores que superan el 5% del valor de la cuenta que la conforma tales como:

- La cuenta 165590-Otros por \$699.018.114 representa el 82% de la cuenta 1655-Maquinaria y Equipo por \$846.520.518.
- La cuenta 242590-Otros Acreedores por \$84.754.844 representa el 39% de la cuenta 2425 -Acreedores por \$215.155.637
- La cuenta 2905800003-Otros por \$109.415.469 representa el 36% de la cuenta 290580 - Recaudos a Favor de Terceros por \$305.302.255

- La cuenta 291090-Otros Ingresos Recibidos por Anticipado por \$18.676.136 representa el 100% de la cuenta 2910-Ingresos Recibidos por Anticipado.
- La cuenta 480590-Otros Ingresos Financieros por \$500.924.307 representa el 24% de la cuenta 4805-Otros Ingresos Financieros por \$2.086.896.017
- La cuenta 512090-Otros Impuestos por \$155.725.891 representa el 6% de la cuenta 5120-Impuestos Contribuciones y Tasas por \$2.590.226.177
- La cuenta 5423-Otras Transferencias por \$17.500.000 representa el 100% de la cuenta 54-

Transferencias  
(...)

Manifiesta que “las cuentas en la que la Corporación utilizo (Sic) la subcuenta otros son, en razón a que como lo dice el procedimiento no hay un concepto específico en el Catálogo General de Cuentas, para contabilizarlas, motivo por el cual se efectúa la revelación en las Notas a los Estados Financieros”.

Adicionalmente, informa que actualmente la Corporación viene registrando en la subcuenta otros los siguientes y solicita que la CGN le indique si la utilización es correcta o es necesario la creación de nuevas subcuentas:

138490: Valor de cuentas por cobrar al Departamento de Prosperidad Social por concepto de convenios ejecutados a diciembre 31 de 2018 y no cancelados.

165590: valor de los aires acondicionados

291090: Valor de ingresos recibidos por anticipado de una renta denominada tasas por uso del recurso agua

542390: Transferencias al fondo de compensación Ambiental (no se puede registrar en otra cuenta ya que la Corporación no sabe qué destino le dan a estos recursos, porque pueden ser para inversión o para funcionamiento)

Cuando estos valores registrados superan el 5% del valor de la cuenta principal son revelados en las Notas a Los Estados financieros.

Muy respetuosamente le solicitamos se nos informe si dichas contabilizaciones están bien registradas o es necesario que ustedes creen las cuentas respectivas para su registro y contabilización.

Para obtener claridad, en especial sobre los registros en la subcuentas 138490-Otras cuentas por cobrar y 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, se solicitó información por correo electrónico, sobre el cual no se recibió respuesta.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

## CONSIDERACIONES

### Régimen de Contabilidad Pública Precedente

El numeral 11 del procedimiento contable contenido 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 Catalogo 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)

Así mismo, el párrafo 375 del Régimen de Contabilidad Pública, con relación a las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables señala que: “Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que



sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, (...)“(Subrayado fuera de texto)

## Marco Normativo Entidades de Gobierno

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)

Respecto del reconocimiento de la tasa por el uso del agua, el artículo 2.2.9.6.1.6 del Decreto 1076 de 2015 señala:

“**ARTÍCULO 2.2.9.6.1.6. Base Gravable.** La tasa por utilización del agua se cobrará por el volumen de agua efectivamente captada, dentro de los límites y condiciones establecidos en la concesión de aguas. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, con relación al reconocimiento por parte de las Corporaciones Autónomas Regionales de los recursos que deben transferir al Fondo de Compensación Ambiental, la CGN emitió el concepto contable distinguido con el N° 20182000049511, dirigido al doctor LUIS FERNANDO ALANDETE QUIÑONEZ, Funcionario Gerencia Departamental Sucre Contraloría General de la República CGR, señala lo siguiente:

### “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

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones se concluye lo siguiente:

Saldos de las subcuentas “otros” por valores que superan el 5% del valor de la cuenta, durante el año 2017:

Con relación a los saldos registrados en subcuentas “otros” durante el año 2017 en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública precedente, correspondía dar aplicación al numeral 11 UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS “DENOMINADAS OTROS” del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP según el cual “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 “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.

Así mismo, de conformidad con el párrafo 375 del Régimen de Contabilidad Pública, sobre las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, la entidad debió revelar en las notas a los estados contables básicos la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, así como aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria que pueden evidenciarse en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, los cuales han afectado o pueden afectar la situación de la entidad contable pública.

Igualmente, en el caso planteado la entidad debió en su momento hacer la solicitud a la CGN explicando y justificando la necesidad específica de la apertura de una subcuenta para registrar el respectivo hecho, operación o transacción, a efectos de solventar el exceso del monto acumulado.

Ahora bien, bajo la actual coyuntura no es viable proceder a la apertura de subcuentas de un Catálogo de Cuentas que perdió aplicabilidad con ocasión de la entrada en vigencia a partir del 1 de enero de 2018 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expedido mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, razón por la cual la Entidad

deberá dejar los registros en la forma como procedió en su momento, pero para el futuro deberá atenerse a los lineamientos que se señalan a continuación

Utilización de las subcuentas otros en aplicación del Catálogo de cuentas anexo al Marco normativo para Entidades de Gobierno

Respecto de las subcuentas que se están utilizando del Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones a partir del 1 de enero de 2018, se precisa 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.

No obstante, con el objetivo de resolver sus inquietudes sobre los registros en cada una de las subcuentas planteadas en la consulta, a continuación, se efectúa el respectivo análisis y se concluye para cada caso lo siguiente:

- 138490: Valor de cuentas por cobrar al Departamento de Prosperidad Social por concepto de convenios ejecutados a diciembre 31 de 2018 y no cancelados.

Sobre el particular es preciso señalar que en los términos en que está planteada esta inquietud no brinda suficiente claridad para determinar si es correcta la utilización de una cuenta por cobrar en la subcuenta señalada por cuanto no se da a conocer específicamente el manejo de los convenios que dan origen a los saldos de esta cuenta para establecer que no existe dentro del Catálogo General de Cuentas un código específico para reconocer este derecho. Para el efecto se solicita remitir a este Despacho una copia de los convenios interadministrativos que hace referencia su consulta, con el objetivo de establecer la esencia económica subyacente; objeto del acuerdo contractual; derechos y obligaciones de las partes; formas de pago, o suministrar mayor información sobre las características de los mismos, con el objetivo de indicarle el procedimiento contable que corresponda. Se precisa que mediante correo electrónico se elevó esta solicitud sin que a la fecha se obtuviera ninguna respuesta.

- 165590: valor de los aires acondicionados

Respecto del reconocimiento de los aires acondicionados la entidad debe aplicar lo dispuesto en el concepto N° CONCEPTO N° 20182000026501 es decir, determinar si la clasificación de estos bienes corresponde a un mayor valor del edificio, o si deben registrarse en otra cuenta del grupo de propiedades planta y equipo, de acuerdo con los siguientes criterios:

1. Los aires acondicionados que por naturaleza reúnen las características necesarias para considerarse como inmuebles por destinación, en cumplimiento de los artículos N° 655 y 658 del Código Civil Colombiano, que puedan relacionarse como adiciones y mejoras y que son utilizadas en el desarrollo de las actividades administrativas u operativas de la entidad, se reconocerán como un mayor valor del bien en las respectivas subcuentas de la cuenta 1640- EDIFICACIONES. La Entidad deberá definir las políticas de depreciación aplicables en tales circunstancias.
2. Los aires acondicionados que no se reputen por su naturaleza como bienes inmuebles por destinación, deben ser registrados en la subcuenta que corresponda a la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de acuerdo con el fin al cual se encuentre asociado.

En consecuencia 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.

- 291090: Valor de ingresos recibidos por anticipado de una renta denominada tasas por uso del recurso agua

Sobre el particular, 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.

Por tanto, con relación a la tasa por utilización del recurso agua, de conformidad con el Decreto 1076 de 2015, dicha tasa se cobrará por el volumen de agua efectivamente

captada, es decir por periodos vencidos, razón por la cual si la Corporación recibe pagos previos a la liquidación y a que se cumplan las condiciones de firmeza del acto administrativo, el reconocimiento de este pago corresponde a un ingreso recibido por anticipado que se registra mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, efectuando la desagregación que se requiera para identificar el hecho económico, a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de la Entidad.

Una vez sean exigibles los derechos, es decir cuando el acto administrativo quede en firme, 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

Alternamente por los pagos recibidos anticipadamente, se registra un débito a la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO 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.

Adicionalmente, 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

- 542390: Transferencias al Fondo de Compensación Ambiental (no se puede registrar en otra cuenta ya que la Corporación no sabe qué destino le dan a estos recursos, porque pueden ser para inversión o para funcionamiento)

Los recursos entregados por las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA), para los fines previstos en la normativa 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)

El reconocimiento de los recursos que las Corporaciones (CAR) deben transferir al Fondo de Compensación Ambiental (FCA), deberá efectuarse conforme al procedimiento indicado en el concepto N°20182000049511 expuesto en las consideraciones. 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 cancelar 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.

No es viable el reconocimiento en la subcuenta 542390-Otras transferencias y por tanto se deberán efectuar las reclasificaciones correspondientes ajustando al procedimiento anteriormente definido.

Se anexa a la presente el concepto mencionado en las conclusiones por ser aplicable al asunto consultado.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000022551 DEL 28-05-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Profesionales aptos para realización de avalúos de Propiedad, Planta y Equipo en convergencia. Incorporación de avalúos a saldos iniciales, que cumplen con la Resolución CREG 123 de 2011.

Señora  
ADRIANA PÉREZ COLORADO  
Aqua Financial and Accounting Services  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001605-2, el día 22 de abril de 2019, mediante la cual solicita aclarar si la persona que realiza los avalúos solicitados por el Municipio de Jamundí para la elaboración de los Saldos Iniciales a 1º de enero de 2018, que cumplen con lo estipulado por la CREG en la Resolución 123 de 2011, debe contar con el Registro Abierto Avaluador de acuerdo con la Ley 1673 de 2013, dados los siguientes hechos:

El Municipio de Jamundí realizó el OTROSI ADICIONAL N° 003 de 2017 al contrato de concesión N° 34-14-01-775 del 29 de diciembre de 2014, firmado con la Unión Temporal Alumbrado Público Jamundí, el cual se efectuó con el fin de realizar la construcción del inventario técnico en concordancia con las normas y la expansión del servicio de alumbrado público en zona rural y urbana.

Dentro de los requisitos, el Municipio se solicitó al concesionario que el avalúo, además de cumplir con la Resolución CREG 123 de 2011, se certificara por un evaluador inscrito en el Registro Abierto de Avaluadores de acuerdo con la Ley 1673 de 2013, teniendo en cuenta lo conceptuado por la Contaduría General de la Nación en su doctrina.

Sin embargo, el concesionario entrega el avalúo sin dicha certificación, alegando que no es necesario, puesto que únicamente se debe cumplir con la Resolución de la CREG 123 de 2011, a pesar del requisito estipulado por el Municipio.



Así mismo, se solicita el procedimiento para efectuar el reconocimiento de estos activos, teniendo en cuenta que estos fueron adquiridos y construidos en vigencias anteriores al 2017, de los cuales a pesar de todos los esfuerzos realizados por la Entidad, no es claro y no ha sido posible determinar el costo de adquisición y su fecha de adquisición.

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 1673 de 2013, por la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones, se establece:

“Artículo 1°. 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 regirán 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 avalúos periódicos de sus activos para efectos contables, balances, liquidación de impuestos, que evidencien la transparencia de los valores expresados en estos informes presentados a los accionistas acreedores, inversionistas y entidades de control;

(...)

Artículo 5°. Registro Abierto de Avaluadores. Créase el Registro Abierto de Avaluadores, 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 Avaluadores, 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 Avaluadores 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 Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la ley, mientras ejerzan funciones públicas.”

Las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, se les aplicará lo dispuesto en este artículo, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, 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.

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).

De acuerdo con el 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

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

(...)

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

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación (...)” (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).”

## CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, es necesario manifestar que la CGN no tiene competencia para definir asuntos frente a lo establecido por la CREG.

Mediante el Instructivo 002 de 2015 emitido por la CGN, el cual estableció los procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, respecto a las propiedades planta y equipo, dispuso tres alternativas de medición 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.

Igualmente, dado que el Instructivo 002 de 2015 establecía que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación, la decisión allí tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades planta y equipo no es modificable con posterioridad.

En este sentido, si la entidad definió que la alternativa adecuada para determinar los saldos iniciales de propiedades, planta y equipo correspondía a la segunda, para que los avalúos realizados bajo los parámetros de la Resolución de la CREG 123 de 2012 puedan ser incorporados a los saldos iniciales del Municipio, se debe garantizar que estos atiendan las definiciones de valor de mercado o costo de reposición, contempladas en el Marco Conceptual para Entidades Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Para llevar a cabo la corrección de los saldos iniciales bajo esta alternativa, es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2018, calculando la diferencia entre el valor de mercado, el costo de reposición o el costo de reposición a nuevo depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, así como la baja en cuentas de la depreciación acumulada a 1º de enero de 2018 afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado 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

Adicionalmente, deberá calcular la depreciación conforme a la Norma de Propiedades, planta y equipo, teniendo en cuenta que la vida útil corresponderá al periodo que el Municipio espera utilizar el activo desde la fecha de los saldos iniciales, información que debe estar contemplada en el avalúo técnico. Los importes por depreciación se reconocerán como un gasto, aquellos que correspondan al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores, afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Conforme con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico

es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, que para este caso corresponderá a los formulados a 31 de diciembre de 2019.

Ahora bien, por regla general, para la realización de avalúos debe atenderse lo dispuesto en la Ley 1673 de 2013 y en el Decreto Reglamentario 556 de 2014, en donde se reglamenta que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano debidamente reconocidas, de acuerdo con las leyes vigentes, y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, teniendo en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan, tal como se desarrolla a continuación.

Para el caso particular de los avalúos que se realizaron con miras a determinar los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, dado que son únicos y de coyuntura, no revisten la característica de avalúos periódicos de que trata el literal g) del artículo 4 de la Ley 1673 de 2013, por lo cual únicamente para estos, no es necesario que la persona se encuentre inscrita al Registro Abierto de Avaluadores-RAA.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000027131 DEL 26-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de predios no explotados recibidos por procesos de escisión

Doctor  
 LUIS FRANCISCO GÓMEZ LIZARAZO  
 Coordinador Área Administrativa  
 Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP)  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002027-2 del 24 de mayo de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“La Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca fue creada mediante el Decreto N° 4181 del 03 de noviembre de 2011 como una unidad administrativa especial, entidad descentralizada de la Rama Ejecutiva de orden nacional de carácter técnico especializado y adscrita al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

La Entidad cuenta con unos terrenos donde funcionan las estaciones piscícolas la Terraza en Villavicencio (Meta), Oiba en Santander, Estación predio Filadelfia en Puerto López (Meta) y el terreno rural de Tolú en el departamento de Sucre; es de resaltar que estos se encuentran registrados en la cuenta de Propiedad Planta y Equipo producto de la transferencia del INCODER a la AUNAP en el proceso de escisión, y por lo tanto, la AUNAP actualmente ostenta la titularidad sobre los mismos, sin embargo, éstos no tienen la capacidad de generar entradas de efectivo para la AUNAP debido a que las mismas no están en operación por falta de presupuesto.

De igual forma es importante aclarar que existe una particularidad sobre la estación piscícola Puerto López Meta, ya que actualmente se encuentra el predio invadido; tema que la entidad está solucionando ante las entidades competentes en el tema.

Actualmente estos bienes inmuebles se encuentran registrados en la cuenta del Activo, en cumplimiento a lo establecido en:

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
 Contabilidad  
 Pública

808



Resolución 533 de octubre de 2015, Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

EL Instructivo 002 de octubre 8 de 2015, Instrucciones para la transición al Marco Normativo para entidades de gobierno, 1. Procedimientos a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, 1.1. Activos

“Según el nuevo Marco Normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad; producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad”

Solicito amablemente me indique si el registro contable de los bienes inmuebles registrados contablemente en la cuenta del Activo, deben permanecer en referida cuenta, o, por el contrario, deben reclasificarse a otra cuenta contable; de ser así indicar el manejo contable de Los mismos”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 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.

En ese sentido, con el fin de facilitar la implementación del Nuevo Marco Normativo para las Entidades de Gobierno a 1 de enero de 2018, 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).

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, menciona 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.

(...)

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.

(...)

## 6.2. 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” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que:

## 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 (...)” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, establece que:

#### “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.

(...)

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).

En lo relacionado con el tema, el Catálogo General de Cuentas, establece las siguientes descripciones de cuentas:

#### “1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS

Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades

(...)

#### 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

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.

(...)

## 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS

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

(...)” (Subrayado fuera del texto)”.

## CONCLUSIONES

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

Es importante señalar que el instructivo 002 de 2014 impartía las instrucciones generales que debieron 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. En ese sentido, en el momento de determinación de saldos iniciales, la entidad debió evaluar si los bienes y recursos cumplían con los criterios para su reconocimiento como activos y, así mismo, clasificarlos de acuerdo con la intención que la entidad tuviera con dicho recurso.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la Agencia Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP) incorporó en la información financiera los terrenos en los que funcionan las estaciones piscícolas, se deberá definir si dichos bienes no cumplen con los criterios de reconocimiento de los activos o si no se debieron incorporar en los saldos iniciales durante la transición al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Si la entidad define que los predios ya no cumplen con los criterios de reconocimiento, se deberá realizar la baja en cuentas debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas en las que se haya clasificado los activos. Adicionalmente debitará la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y acreditará la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Ahora bien, si la entidad define que dichos bienes no cumplían con los criterios de reconocimiento de los activos desde antes de la determinación de los saldos iniciales, deberá realizar la corrección del error de acuerdo con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Para tal efecto, debitará la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará las subcuentas que correspondan de las cuentas en las que se haya clasificado los activos. Adicionalmente debitará la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y acreditará la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otra parte, si la entidad define que los terrenos aun cumplen con los criterios de reconocimiento de los activos, pero no por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades, los deberá reclasificar debitando en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas en las que se haya clasificado los activos.

En relación con los terrenos invadidos, la entidad deberá analizar y determinar si las circunstancias de la invasión revisten de características coyunturales de las cuales se prevé que la entidad recuperará la posesión y uso tales bienes, podrá mantenerlos dentro de la información financiera o, en caso contrario, realizar la baja en cuentas considerando que, según el Marco conceptual, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000028341 DEL 09-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Deterioro para bienes inmuebles invadidos, con presunta inexistencia física o falsa tradición.

Doctora  
 CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ  
 Coordinadora del GIT de Contabilidad  
 Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002021-2, el día 24 de mayo de 2019, mediante la cual solicita concepto de acuerdo al siguiente contexto:

Teniendo en cuenta las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, en relación con la medición posterior de las Propiedades, planta y equipo, se establece que con posterioridad al reconocimiento, estas se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Así mismo, señala que los terrenos no serán objeto de depreciación.

A efectos de determinar el deterioro de Propiedades, planta y equipo se aplicará la Norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, la cual indica que el deterioro es la pérdida en el potencial de servicio de un activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. Para determinar si existen indicios de deterioro, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información correspondientes a:

- Externas: Cambios significativos con incidencia adversa sobre el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental; el valor de mercado ha disminuido significativamente por el paso del tiempo o uso normal;



- Internas: Evidencia de obsolescencia o deterioro físico, cambio significativo en el grado de utilización del activo desfavorable para la entidad, detener la construcción del activo antes de su finalización, capacidad del activo para suministrar bienes o servicio ha disminuido, incremento significativo de los costos de funcionamiento y mantenimiento del activo en comparación a lo presupuestado.

De otra parte, la Norma prevé que no serán objeto de actualización los bienes de propiedad planta y equipo y que permanecerán por el valor reconocido en la medición inicial, de acuerdo con las alternativas utilizadas por el Ministerio TIC.

No obstante, el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones tiene en su propiedad, bienes inmuebles (Terrenos y construcciones), con una situación jurídica que se describe a continuación, y de la cual no se tiene certeza sobre el tratamiento contable a aplicar:

- “• Bienes inmuebles invadidos. (Saneamiento Judicial) Caso específico:

- Manga del alto-Antioquia. En la actualidad el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones tiene bajo su propiedad un bien inmueble que se encuentran invadido en la ciudad de Medellín departamento de Antioquia, conocido como Manga del Alto, situación que impide generar algún beneficio a la entidad.

Teniendo en cuenta la anterior situación, el Ministerio inició las actividades tendientes a la recuperación del bien inmueble mediante un proceso judicial, el cual tiene pendiente la admisión de la demanda por conflicto de competencia judicial.

- Bienes cuya ubicación física es presuntamente inexistente o aún no han sido ubicados físicamente. (Saneamiento Administrativo)

- Casos específicos:

- Ancuya-Nariño. La matrícula inmobiliaria donde está registrado el acto administrativo por medio del cual se le transfiere la propiedad al ministerio, no está ligada a ninguna cédula catastral situación por la que se presume la inexistencia física del bien inmueble.

- Sitio Nuevo-Magdalena. Este bien inmueble fue transferido al Ministerio en el año 2006, sin embargo, aun contando con registro del respectivo título la dirección territorial del IGAC indicó que el folio de matrícula inmobiliaria no aparece inscrito en el catastro actual del municipio de Sitio Nuevo.

Por lo anterior, si bien es cierto existe una matrícula donde se evidencia la propiedad sobre el bien inmueble, no se tienen antecedentes sobre existencia física del mismo.

- Riosucio-Caldas. El inmueble fue adquirido en cesión por parte del Municipio de Riosucio mediante.

No obstante, lo anterior, según certificación la dirección territorial del IGAC en Caldas informó que no hay registros catastrales asociados al citado folio de matrícula inmobiliaria.

De igual forma al continuar indagando sobre la situación física, la Alcaldía Municipal de Riosucio informó que la matricula inmobiliaria no coincide con ninguna ficha catastral.

- Bienes inmuebles con falsa tradición, donde el Ministerio tiene el derecho incompleto. (Saneamiento Administrativo)

- Caso específico:

El Difícil-Magdalena. En el inmueble conocido como el Difícil ubicado en el Departamento del Magdalena, se observa que en el folio de matrícula específicamente en las anotaciones 2 y 3 se registran falsas tradiciones en la adquisición de derechos herenciales, la última por parte de Inravisión quien recibió de un tercero carente del pleno derecho de dominio propiedad, los derechos herenciales, y en ese sentido el derecho incompleto también se transfirió al Ministerio.

- En los casos citados se precisa que están reconocidos contablemente como Propiedad Planta y Equipo en las cuentas 1605-Terrenos y 1640-Edificaciones.

Es importante señalar que, para el caso de los bienes invadidos, no se puede realizar un avalúo comercial por las dificultades que representa el acceso a los mismos.

Situación similar se presenta con los bienes de presunta inexistencia y difícil ubicación, toda vez que dadas estas circunstancias no se puede realizar una inspección a los mismos.

Lo expuesto anteriormente, señala la situación, estado legal y físico de los bienes, por lo cual surge las inquietudes que relacionamos a continuación:

- ¿Estas circunstancias legales y judiciales de los Bienes Inmuebles -Terrenos y Construcciones se consideran indicios de deterioro?

- ¿Si se debe calcular deterioro, sobre qué base se haría y si para ello la entidad debe realizar avalúos técnicos, para determinar el valor comercial de los bienes?
- ¿Cómo se cuantificaría el valor de deterioro a registrar?
- ¿Y si como resultado del avalúo técnico, se presenta una desvalorización, esto se considera deterioro del Bien Inmueble-Terreno-Construcción?
- ¿Finalmente, ¿cuál sería la afectación contable para el registro de los bienes que se encuentran en estas situaciones judiciales y legales?”

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, frente a los activos establece:

“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.

(...)

### 6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

#### 6.3.4. Medición de los activos

Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor neto de realización y valor en uso.

(...)

##### 6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. El costo de reposición es un valor de entrada observable y específico para la entidad.

Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. 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.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, 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.

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.

(...)

### 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.

(...)

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.

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en la normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.

#### 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.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, los cuales están relacionados con el mercado al que está destinado el activo o, con el entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en el que opera la entidad.

(...)

10. Fuentes internas de información:

a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente el beneficio económico que el activo le genera a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha revista y la reconsideración de la vida útil de un activo ya no como indefinida sino como finita.

(...)

## 19.5. Medición del deterioro del valor de los activos

### 19.5.1. Activos individualmente considerados

32. El valor en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su valor recuperable cuando este último sea inferior al valor en libros. Esa reducción será una pérdida por deterioro del valor que se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

(...)

### 19.5.2. Unidades generadoras de efectivo

34. El deterioro del valor se estimará para un activo individualmente considerado, salvo que no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos. Si no es posible estimar el valor recuperable de un activo individualmente considerado, la entidad evaluará el deterioro de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo.

(...)

## 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.

9. Fuentes internas de información:

a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.

b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo de indefinida a finita.

c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento, salvo que exista evidencia objetiva de que se reanudará la construcción en el futuro próximo.

d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios, ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.

10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado.

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.

(...)

## 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.  
(...)

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

De conformidad con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, los activos son los recursos controlados por entidad como resultado de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y, que para su reconocimiento, deben poder medirse de forma fiable.

Para determinar el control se evalúa si un recurso es un derecho que permite a la entidad usar el bien para prestar servicios, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo. Para ello, deben tenerse en cuenta aspectos como la titularidad legal, sin que sea esencial para su determinación, 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 este sentido, respecto al primer caso planteado en su consulta referente a los predios invadidos, la entidad deberá analizar y determinar si las circunstancias de la invasión revisten de características coyunturales de las cuales se prevé que la entidad recuperará la posesión y uso de tales bienes, caso en el cual, podrá mantenerlos dentro de la información financiera y deberá examinar y comprobar si existe deterioro. En caso contrario, se deberá realizar la baja en cuentas.

Ahora bien, en relación con los bienes presuntamente inexistentes o que aún no han sido ubicados físicamente, mal pudiera predicarse que exista control sobre los mismos, por lo que no serán susceptibles de reconocimiento en los estados financieros, razón por la cual se deberá proceder a realizar la baja en cuentas de las partidas que representan estos recursos.

Para los bienes existentes que cuentan con falsa tradición, se deberán evaluar los requisitos de reconocimiento como activos y, si se ostenta el control, se mantendrán reconocidos en los estados financieros teniendo en cuenta que tendrán que determinar si se configuran

condiciones para el reconocimiento de deterioro, sin que ello se contraponga con la necesidad de normalizar su situación jurídica.

Cuando los bienes no cumplan los requisitos para el reconocimiento como activo, se deberá atender a la baja en cuentas de las Normas de Propiedades, planta y equipo y Corrección de errores de periodos anteriores, así como a lo preceptuado por la Contaduría General de la Nación en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento Transversal para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante la Resolución 193 de 2016.

Por lo anterior, la entidad deberá identificar si desde el reconocimiento, esta contaba con la información suficiente para que dichos bienes no fueran reconocidos como activo, o si por el contrario es información cuya disponibilidad únicamente se presentó durante el periodo.

Si la información únicamente se encuentra disponible durante el periodo, la baja en cuentas de los activos se efectuará mediante un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

En caso de que la información, para definir que dichos recursos no correspondían a activos para el Ministerio, se encontrara disponible en el momento en que erróneamente se reconoció, pero por circunstancias administrativas esta se omitió, la baja en cuentas de estos bienes se realizará mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Adicionalmente, el Ministerio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores.

Igualmente, la realización de la baja en cuentas de dichos bienes no es óbice para que el Ministerio continúe realizando la vigilancia y gestión administrativa sobre los mismos, pues hasta tanto se definan los aspectos jurídicos y legales de los activos dados de baja, se deberá continuar revelando la información de estos en sus notas a los estados financieros.

Respecto al deterioro del valor, si los bienes cumplen las condiciones para ser reconocidos como activos, serán objeto de evaluación del mismo, en tanto que si los bienes 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, el Ministerio deberá aplicar la Norma 19 Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo. En caso contrario, atenderá a lo estipulado en la Norma 20 Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Es menester manifestar que al determinar el deterioro del valor de los activos, se debe evaluar la existencia de indicios, para lo cual se recurrirá a fuentes internas y/o externas, que incluyen: cambios significativos en el entorno legal, tecnológico, de mercado o política gubernamental; disminución significativa en su valor de mercado; obsolescencia o deterioro físico; cambios significativos en su uso; entre otros. En caso de evidenciarse, se procederá a verificar la pérdida que podrá concluir en la revisión y ajuste de la vida útil restante, método de depreciación o amortización, o el valor residual.

Cuando dichos ajustes no subsanen el deterioro, el Ministerio deberá determinar para los activos generadores de efectivo el valor recuperable, que corresponderá al mayor entre el valor de mercado menos los costos de financiación y el valor de uso, este último determinando el valor presente de los flujos de efectivo estimados que se espere obtener del activo. Así mismo, para los activos no generadores de efectivo, el Ministerio establecerá el valor del servicio recuperable del activo, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

En cualquier caso, si el valor en libros es mayor al valor recuperable o al valor del servicio recuperable, la diferencia entre estos valores corresponderá a la pérdida por deterioro del activo, que será registrado mediante un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEADES, PLANTA Y EQUIPO. Si por el contrario el valor recuperable o el valor del servicio recuperable es mayor al valor en libros, no se registrará pérdida alguna.

Para la estimación del valor de mercado y del costo de reposición, la entidad debe tener en cuenta lo señalado en las definiciones de estas bases de medición en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno y, en todo caso, si alguno de estos valores es menor al valor en libros del activo, deberá reconocerse la pérdida por deterioro del valor, atendiendo a lo señalado en el párrafo anterior.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000029271 DEL 12-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Patrimonio-Resultados de ejercicios anteriores
	<b>SUBTEMAS</b>	Actualización de bienes de propiedad, planta y equipo con base en el avalúo catastral en la preparación de saldos iniciales en la fecha de la transición. Corrección de errores

Doctora  
CLAUDIA OFELIA MANRIQUE ROA  
Coordinadora Administrativa y Financiera  
Parques Nacionales Naturales de Colombia  
Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002320-2 del 19 de junio de 2019, mediante la cual consulta lo siguiente:

Parques Nacionales Naturales de Colombia Territorial Amazonia, tenía registrado en su contabilidad un inmueble que a 31 de diciembre de 2017 por un valor en libros de:

Costo histórico	184.149.000,00
Valorizaciones	658.232.000,28
Depreciación acumulada	<u>( 40.877.714,55)</u>
Saldo en libros	<u>711.503.288,73</u>

La última valorización se realizó en marzo de 2015 por valor de \$840.617.000

Para la presentación de los saldos iniciales en la fecha de la transición al nuevo marco normativo, el inmueble fue ajustado al costo inicial de \$184.149.000.00 y el valor actual en libros es de:

Costo histórico	184.149.000,00
Depreciación acumulada	<u>( 46.681.839,00)</u>
Saldo en libros	<u>137.467.161,00</u>

La información de los avalúos catastrales corresponde a:

Avalúo catastral de 2018 \$1.375.330.000

Avalúo catastral de 2019 \$1.415.621.000

Pregunta: Teniendo en cuenta que el valor al cual fue registrado en enero de 2018 es menor al valor que presenta el avalúo catastral, con el fin de contar con unos estados financieros más ajustados a la realidad económica, según las normas de contabilidad vigentes. ¿Cuál debe ser el procedimiento a seguir con el fin de tener una medición más fiable del valor del bien inmueble?

La entidad mediante correo electrónico aclaró en los anteriores términos la solicitud presentada inicialmente.

### CONSIDERACIONES

El instructivo 002 de 2015, expedido por la CGN, con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, en el cual se impartieron las instrucciones generales que debían 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, señalaba en relación con los bienes de Propiedades, planta y equipo:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

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

- 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. (...)
- 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 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.”

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, del Marco normativo para entidades de gobierno, contenido en la Resolución 533 de 2015, determina las bases de medición de los elementos de los estados financieros, de los cuales para la medición de los activos, hace referencia al valor de mercado, como:

#### “6.3.4.5. Valor de mercado

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

(...)

Para la determinación del valor de mercado, el mercado en el cual se negocia un recurso debe ser abierto, activo y ordenado. Un mercado es abierto cuando no existen obstáculos que impidan a la entidad realizar transacciones en él, es activo si la frecuencia y el volumen de transacciones es suficiente para suministrar información sobre el precio y es ordenado



si tiene muchos compradores y vendedores bien informados que actúan sin coacción, de modo que haya garantía de “imparcialidad” en la determinación de los precios actuales (incluyendo aquellos precios que no representan ventas a precios desfavorables).

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

Por su parte, el marco normativo para las entidades de Gobierno, determina en la Norma de PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO del Anexo de la Resolución 533 de 2015, en el numeral 10 del Capítulo I:

#### “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. (...)  
(Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, en el numeral 4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, 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. (Subrayados fuera de texto)
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.”

El CGC aprobado para las entidades de Gobierno por la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta:

“3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES 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

La normatividad contable aplicada por las entidades de Gobierno ha establecido para los bienes de Propiedades, planta y equipo como criterio de medición el costo en el reconocimiento inicial y para la medición posterior el costo menos la depreciación, menos el deterioro, los cuales no son objeto de actualización a partir de la implementación del nuevo marco normativo.

Por lo anterior, en la preparación de los saldos iniciales en la fecha de la transición, 1° de enero de 2018, las entidades debían revisar los saldos contables que traían a diciembre de 2017 según lo dispuesto en el instructivo 002 de 2015, de aplicación por una única vez, en donde para la medición de esta clase de activos el literal d) del numeral 1.1.9., se indicaron las acciones necesarias a ejecutar para alguna de estas tres 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. (...)

Cuando en la fecha de la transición al nuevo marco normativo la entidad definió como política contable para la medición de los bienes de Propiedades, planta y equipo la alternativa i. del literal d) del numeral 1.1.9. del Instructivo 002 de 2015, que correspondía al costo, no es viable realizar ajuste alguno a la fecha.

Ahora, si la entidad optó en su política por alguna de las alternativas ii. o iii. del mencionado instructivo y el valor disponible del avalúo catastral era comparable con los criterios de medición allí señalados, pero se omitió al momento de determinar el saldo inicial, para efectuar los ajustes en el período contable de 2019 atenderá lo dispuesto en la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, específicamente en lo relativo a la corrección de errores de periodos anteriores.

En tal caso, la entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error y el ajuste afectará las partidas de Propiedad, planta y equipo y el patrimonio en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en razón a que no es viable incluir el ajuste en el resultado del período en el cual se corrija el error. Así mismo, es necesario revisar el cálculo de la depreciación, de acuerdo con la Norma de Propiedades, planta y equipo, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores se registrarán en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, si el error es material, para efectos de presentación, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Cuando el error se hubiera presentado en el momento de la elaboración de los saldos iniciales por la convergencia, estos se reexpresarán, de forma que los estados financieros se presenten como si el error no se hubiera cometido nunca, y revelará en las Notas a los estados financieros, la naturaleza del error, el valor del ajuste y los estados financieros objeto de reexpresión.

Ahora bien, para actualizar el activo con base en el avalúo catastral, es pertinente evaluar la idoneidad de utilizar el avalúo establecido para la liquidación 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 limitada dinámica que opera en su actualización en algunas zonas del país.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000029401 DEL 16-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento y medición de las construcciones clasificadas como propiedad, planta y equipo.

Doctora  
 LUISA FERNANDA GONZÁLEZ DUARTE  
 Profesional Especializado  
 Jardín Botánico José Celestino Mutis  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002435-2, del 2 de julio de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

Sobre la construcción del Nuevo Tropicario, "(...) Contablemente se ha venido realizando el reconocimiento de cada uno de los costos en que se ha incurrido para su desarrollo, en la cuenta 16150101-Construcciones en Curso Tropicario, desde la ejecución de los contratos de obra e interventoría, iniciando en el año 2016, vigencia en el que se realizaron los primeros desembolsos de estos contratos, sin embargo, los pagos realizados en los años 2014, correspondientes a conceptos como: concurso de anteproyecto arquitectónico, pago premios concurso de arquitectura Tropicario, diseño arquitectónico, conceptualización arquitectónica de los proyectos de modernización y seguimiento técnico del contrato de diseño, entre otros, no se encuentran incluidos en esta cuenta, sino que se reconocieron como gastos de dicha vigencia".

Al respecto, se pregunta:

"¿Los pagos realizados en la vigencia 2014, correspondientes al proceso de diseño de la obra que se empezó a realizar en el año 2016, se debieron reconocer en la cuenta construcciones en curso de los estados financieros de la entidad?"

¿En caso de ser afirmativa la pregunta anterior, cuál sería el procedimiento contable para el reconocimiento de los costos incurridos en la vigencia 2014?"

¿Si debe corregir el valor registrado en la cuenta Construcciones en Curso, éste se debe realizar en período actual o se debe corregir en el estado de saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo?”

## CONSIDERACIONES

El Régimen de Contabilidad Pública Precedente, en su Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución Nº 355 de 2007 y sus modificaciones, establece:

“114. Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública. Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Período contable, Revelación, No compensación y Hechos posteriores al cierre. (...)

119. Medición. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. La cuantificación en términos monetarios debe hacerse utilizando como unidad de medida el peso que es la moneda nacional de curso forzoso, poder liberatorio ilimitado, y sin subdivisiones en centavos. Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas. (...)

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. (...)

#### 9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. 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". (Subrayado fuera del texto)

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, sobre la medición de propiedad, planta y equipo, en el numeral 10 del capítulo 1-Activos establece:

"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. (...)

11. En todo caso, no se reconocerán como parte del elemento, los siguientes conceptos: los costos de puesta en marcha (a menos que sean necesarios para poner la propiedad en las condiciones necesarias para que opere de la manera prevista por la administración de la entidad); las pérdidas de operación en las que se incurra antes de que la propiedad, planta

y equipo logre el nivel planeado de ocupación; ni las cantidades anormales de desperdicios, de mano de obra o de otros recursos en los que se incurra para la construcción de la propiedad.

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.

13. Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de una propiedad, planta y equipo que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse como activo apto, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma. (...)

15. Los elementos de propiedades, planta y equipo construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.”

Sobre la corrección de errores de periodos anteriores, en el numeral 4 del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones indica:

“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 del texto)

Adicionalmente, la CGN emitió lineamientos para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno a través del Instructivo N° 002 de 2015, y para propiedad, planta y equipo indica:

“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. (...)” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente, la propiedad planta y equipo se medía al costo histórico, por lo cual, para determinar el valor de los bienes construidos se acumulaban todas las erogaciones directamente atribuibles a la construcción hasta que dicho bien se encontrará en condiciones de utilización o enajenación. Las erogaciones que no fuesen inherentes a la construcción para poner el bien en condiciones de uso se debían reconocer como gasto.

Por su parte, bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se acumulan todas las erogaciones directamente atribuibles a la construcción sin incluir descuentos, rebajas, impuestos recuperables, pérdidas de operación, cantidades anormales de desperdicios, costos de puesta en marcha no necesarios, pero se debe incluir los costos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar donde se asiente el bien cuando ello proceda. Las erogaciones que no se encuentren relacionados con la construcción se deben reconocer como gasto en el resultado.

Para efectos de determinar los saldos iniciales a 01 de enero de 2018, por convergencia al nuevo Marco Normativo emitido por la CGN, si la entidad decidió incorporar ese activo por la opción del costo, debió dar cumplimiento a los lineamientos dados en el Instructivo N° 002 de 2015 para depurar el valor en libros de las construcciones en curso, y ajustar a los factores que cumplieren con la nueva medición establecida para la propiedad, planta y equipo contra la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Ahora bien, atañe a la entidad analizar cada uno de los gastos del año 2014 en consulta, para determinar si estos se encontraban directamente relacionadas con la construcción del Nuevo Tropicario, es decir, si fueron o no necesarios para iniciar la construcción. Si dichos pagos del periodo contable 2014 no se encontraban directamente relacionados con la construcción, entonces fueron correctamente clasificados como gasto.

Por el contrario, si la entidad determina que las erogaciones incurridas en la vigencia de 2014 hacen parte del costo de la construcción del Nuevo Tropicario, entonces, corresponde a un error en la información financiera.

La entidad deberá corregir el error en el periodo contable actual mediante un débito en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor dejado de reconocer como costo de la construcción.

Así mismo, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales, se 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, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000030411 DEL 25-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	¿Cómo manejar la situación de que las entidades de gobierno no tienen recursos para los avalúos de los activos?.

Doctor  
LUIS ALEJANDRO MORENO ROJAS

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002534-2, del 11 de julio de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Cómo manejar la situación de que las Entidades de Gobierno no tienen recursos para los avalúos de activos. ¿El costo histórico puede ser viable, mientras se gestionan recursos?”

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

**CONSIDERACIONES**

El numeral 1.1.9. Propiedades, planta y equipo del Instructivo No.002 de 2015 “Instrucciones para la transición al marco normativo para entidades de gobierno”, establece:

## 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 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.

Los numerales 10.1 Reconocimiento, 10.2 Medición inicial y 10.3 Medición posterior de la norma correspondiente a Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para entidades Gobierno, 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. (...).

#### 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. (...).

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.

### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La entidad de gobierno para manejar los avalúos de activos hasta 31 de diciembre de 2017 aplicaba lo que establecía el Régimen de Contabilidad Precedente, es decir actualizaba las

Propiedades, planta y equipo con una periodicidad de tres años a partir de la última realizada, para determinar los saldos iniciales con fecha enero 01 de 2018 aplicará una de las 3 alternativas presentadas en el instructivo 002 de 2015:

- 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

Durante el período de aplicación del nuevo marco normativo, la entidad aplicará la norma de Propiedades, planta y equipo- PPE contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, especialmente, lo concerniente a la medición posterior que dice que las PPE se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por lo tanto, actualmente no hay que efectuar avalúos a las Propiedades, planta y equipo.

Solo cuando hay indicios de deterioro se utilizarían los avalúos para determinar el valor recuperable.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000031451 DEL 06-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Patrimonio
	<b>SUBTEMAS</b>	Cancelación saldo de Construcciones en curso originadas en la ejecución de obras cuyos bienes fueron entregados a las entidades territoriales.

Doctora

NIZA NINELLY BOTELLO PAYARES

Coordinadora Financiera

Unidad Administrativa Especial 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° 2019550002503-2 del 9 de julio de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

“(…) la UNIDAD suscribe convenios Interadministrativos con los Municipios y Departamentos con el objeto de :“Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre la UNIDAD para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas, el Municipio y/o Departamento para la construcción y dotación del Centro Regional para la Atención y Reparación a las Víctimas en el Municipio, con el fin de lograr la articulación institucional del nivel nacional y territorial, encaminada a brindar atención, orientación, remisión, acompañamiento y seguimiento las actividades que requieran las Víctimas, en ejercicio de sus derechos a la verdad, justicia y reparación integral, de acuerdo con la ley 1448 de 2011, y el Auto 099 de 2013 emitido por la Corte Constitucional.

(…)

Estos centros regionales ya fueron terminados y recibidos protocolariamente por parte del Alcalde del respectivo Municipio, pero la UARIV ha tenido inconvenientes para que se suscriban las Actas de Transferencia de los mismos, por lo cual con corte a diciembre 31 de 2018, la Unidad mantiene en la cuenta Construcciones en Curso estos valores, ya que fueron trasladados de la cuenta Recursos Entregados en Administración, a medida del recibo de las Acta de Recibo de Obra, pero que no han sido descargados por falta del documentos soporte mencionado, a pesar de que estos centros regionales están bajo el control y riesgo

de cada municipio; cabe resaltar que la UARIV en la presente vigencia no tiene ningún control sobre el riesgo, ingreso, manejo y administración de estos centros regionales, su administración directa y uso esta siendo ejecutada por parte de cada Municipio.

Esta partida fue objeto de hallazgo por parte de la Contraloría General de la República, quienes establecieron lo siguiente:

“A diciembre 31 de 2018, la UARIV cuenta con 22 convenios, desde el 2012 al 2017, suscritos con entes territoriales para la construcción o adecuación de los centros de atención a las víctimas, en los cuales la Unidad aporta recursos y los Municipios el terreno donde se realiza la construcción, siendo los alcaldes los encargados de efectuar la contratación respectiva para la construcción y o adecuación de los predios, en cumplimiento de las obligaciones que les establece la Ley 1448 de 2011”

Verificados los convenios se estableció que las obras ya fueron entregadas por los contratistas a los alcaldes, construcciones que ya fueron inauguradas y se encuentran en funcionamiento y atendiendo a las víctimas.

En la mesa de trabajo solicitada por la UARIV al quipo auditor y de la reunión que sostuvo con funcionarios de la Contaduría General de la Nación, allegaron el acta en la que establecen: “La CGN aclara (sic) que los valores registrados como “Construcciones en curso”, que corresponden a obras terminadas, deben ser registrados en la cuenta 1640 Edificaciones”.

Dado que, al cierre de la vigencia fiscal 2018, las áreas no le habían entregado un documento que diera a conocer al área financiera, de la terminación y legalización de los convenios y el estado de estos, se genera incertidumbre sobre la mencionada cuenta, si se tiene en consideración que, estos bienes se encuentran en uso y como lo establece la CGN, en la mencionada cuenta, deberían estar en la cuenta edificaciones. Sobre los mismos, la UARIV no ha registrado depreciación por el uso y deterioro que corresponde para los años 2015, 2016, 2017 y 2018”.

En lo relacionado con la observación 1, en la cual la CGR está objetando lo registrado por la UNIDAD PARA LA ATENCIÓN Y REPARACIÓN INTEGRAL A LAS VICTIMAS-UARIV como “Construcciones en curso”, la UARIV expone que la mayoría de las obras registradas en la cuenta objetada, están allí porque presentan inconvenientes para su legalización y liquidación, y en algunos casos no cuentan con el recibo a satisfacción por parte de los municipios o de la misma UARIV, así mismo, menciona que existen construcciones terminadas, tales como, el centro regional que es utilizado por la UARIV y para la vigencia anterior, la UARIV apoya la gerencia del punto de atención a través de contratistas pagados

por la misma y que existe; si bien es cierto no genera recursos económicos, si genera servicios aun para la entidad, y está a su cargo hasta tanto el municipio reciba de manera bilateral la construcción y las dotaciones. La formalidad de entrega de la edificación se da a través del Acta de Entrega o Transferencia de Bienes muebles e inmuebles que debe ser suscrita por la Alcaldía y la Unidad.

Teniendo en cuenta lo anterior y con el fin de subsanar el hallazgo, la Unidad solicita a la Contaduría General de la Nación lineamientos sobre los siguientes interrogantes:

1. Si bien es cierto, estas construcciones en curso ya fueron terminadas y efectivamente se encuentran en uso (en cumplimiento del objeto ) por parte del Municipio quien aportó en el marco del convenio interadministrativo el terreno en el cual se ejecutó la obra, como Centros Regionales para la Atención a las Víctimas, estos municipios dadas algunas circunstancias de tipo político, como cambio de alcalde entre otros, no han suscrito o firmado la respectiva acta de transferencia, ni tampoco han incorporado la edificación o mejora a sus estados financieros, situación que la UARIV ha considerado tener en cuenta para no descargar la construcción en curso y afectar el patrimonio de la Entidad sin garantizar que estas construcciones sean incorporadas en el Balance General de la Nación.

Cabe resaltar que dentro del convenio suscrito no se estableció una cláusula particular que obligue a que esta construcción fuera incorporada o recibida por parte del Municipio, sino que esta actividad queda de una forma implícita ya que el terrero es del Municipio y el uso del bien de la misma forma. Dado lo anterior:

**Pregunta No. 1:** ¿Qué mecanismo podría usar la Unidad para descargar esta construcción en curso de los estados financieros sin contar con el Acta de Transferencia?; podría procederse a acreditar la cuenta 1615-construcciones en Curso y debitar la cuenta del patrimonio disminuyendo el capital fiscal?

2. Cabe resaltar que los recursos fueron ejecutados y trasladados de Recursos en Administración a Construcciones en curso con el Acta de Recibo de Obra.

Todos los contratos suscritos para aunar esfuerzos para construir y dotar los centros regionales se ejecutaron así: los recursos aportados por la UARIV se ejecutaron para la construcción y dotación y el aporte del Municipio fue el terreno. Los Municipios fueron los responsables de contratar la obra y existen Actas de Recibo de Obra suscritas por el Municipio, el Contratista, Interventoría y Supervisor de la UARIV.

Teniendo en cuenta lo anterior:

Pregunta No. 2: ¿Podría ser válida el Acta de Recibo de Obra suscrita por el Municipio con el contratista que ejecutó la obra, como un documento soporte suficiente para descargar la construcción en curso en los estados financieros de la Unidad, independientemente de la liquidación del convenio interadministrativo?

3. Por política contable, no fueron trasladados a Edificaciones teniendo en cuenta:

No cumple las características establecidas en el Nuevo Marco Normativo, para ser clasificado como activo ya que no hay titularidad a nombre de la UARIV, no está bajo el uso de la entidad; ya que es el municipio quien lo administrará, no es posible convertir el bien en efectivo y además teniendo en cuenta así los recursos con los que se realizó la construcción hayan sido entregados por la Unidad en el marco del convenio interadministrativo celebrado, estos centros regionales fueron construidos en un terrero no del Municipio.

- Pregunta No. 3: ¿Si los Municipios se niegan a suscribir o firmar el Acta de Transferencia, es obligación de la Unidad, según lo mencionado por la Contraloría General, mantenerlos en la cuenta Edificaciones y reconocer la depreciación de estas construcciones hasta tanto se obtenga el documento soporte (acta de transferencia firmada)?

- Pregunta No. 4: ¿Puede la UARIV realizar el registro de baja de la construcción en curso y notificar a cada Municipio la transferencia para que sea incorporada en sus estados financieros, quedando bajo cada municipio la responsabilidad de su reconocimiento?”

## CONSIDERACIONES

El Marco conceptual dispuesto por la CGN como anexo de la Resolución 533 de 2015, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública, define el principio de esencia sobre forma, 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." (Subrayados fuera de texto)

El citado marco conceptual define los activos en el numeral 6.1.1., 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.

(...)

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 otra parte, los numerales 10.1 Reconocimiento de propiedades, planta y equipo y 10.3 Medición posterior correspondientes a la norma de Propiedades, planta y equipo, la cual se encuentra contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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; (...)

#### 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.

(...(

(...) 30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.”

Por su parte 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.

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. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el CGC incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO. Establece que “Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad” (Subrayado fuera del texto).

1640-EDIFICACIONES establece que “Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, los numerales 2.1.2 políticas de operación y 3.2.3.1 Soportes documentales del anexo de la Resolución 193 de 2016, y señala:

#### 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.

#### 3.2.3.1 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. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, es necesario anotar que con relación al reconocimiento de convenios interadministrativos, la CGN, a través de la doctrina contable pública ha señalado 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.

Entre estos conceptos se encuentra el identificado con el No. 20182000046061 del 12-09-2018, dirigido a la Doctora MARIA FERNANDA PRIETO ACOSTA Subdirectora financiera, Departamento de la Prosperidad Social DPS, el cual en numeral 3 de las conclusiones, dispuso lo siguiente, con fundamento en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones

“(…)

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. (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, a continuación, se resuelven cada una de las inquietudes planteadas en la consulta:

Pregunta N° 1. “¿Qué mecanismo podría usar la Unidad para descargar esta construcción en curso de los estados financieros sin contar con el Acta de Transferencia?; podría procederse a acreditar la cuenta 1615-construcciones en Curso y debitar la cuenta del patrimonio disminuyendo el capital fiscal?”

### Respuesta

En cumplimiento del principio de contabilidad pública denominado “esencia sobre la 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, 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.

Para 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 tanto, teniendo en cuenta que en el contexto de la consulta indica que los bienes fueron terminados y entregados a las entidades territoriales parte de los contratistas para ser utilizados como Centros de Atención y Reparación de las Víctimas, la AURIV conjuntamente con las entidades territoriales deberán evaluar si la entrega efectuada por parte de los contratistas a los Municipios, es suficiente para que se configure la transferencia de los riesgos y beneficios a la entidades territoriales y por ello, dichas entidades ostenten el control en los términos establecidos en el Marco Conceptual anexo de la Resolución N° 533 de 2015.

De otra lado, respecto de los registros contables, la AURIV no debió reconocer la ejecución del convenio como Construcciones en Curso, por cuanto al tratarse a bienes que se van a entregar sin contraprestación, debió reconocerlos como Inventarios hasta la entrega final

de la infraestructura a dichas entidades, es decir cuando le haya transferido los riesgos y ventajas significativas derivadas de la propiedad de los bienes inmuebles, momento en el cual le correspondía reconocer un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta respectiva de Inventarios. Por su parte a las entidades territoriales, en el momento en que obtuvieron el control de los bienes les correspondía reconocerlos en la subcuenta respectiva de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, con crédito 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Lo anterior, con independencia de que se encuentre en trámite la suscripción de actas de entrega, o de que posteriormente se lleve a cabo la protocolización de las escrituras y el registro ante la Superintendencia de Notariado y Registro con el cual se legaliza el traspaso jurídico de la propiedad, o se determine la devolución física del bien, lo cual es responsabilidad de las entidades involucradas.

Por lo anterior expuesto, las entidades deben proceder a efectuar los ajustes para subsanar la situación, así:

1) Si el saldo de la cuenta de Construcciones en curso corresponde a bienes que no se han entregado a las Entidades, la Unidad deberá reclasificar dicho saldo en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del bien construido del grupo 15-INVENTARIOS, hasta tanto se efectúe la entrega, momento en el cual deberá registrar el gasto por transferencia en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y cancelar el saldo de los inventarios. Las entidades territoriales por su parte, reconocerán el activo construido en la cuenta de Propiedad, planta y equipo, afectando el ingreso en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

2) Si ya se entregaron de los bienes y esta entrega se hizo en el mismo periodo en que la AURIV reconoció la Construcción en Curso, esta entidad debe reconocer en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del bien construido del grupo 15-INVENTARIOS y cancelar el saldo de la cuenta Construcciones en Curso. Simultáneamente reconoce el gasto por transferencia mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y cancela el saldo de los inventarios.

Las entidades territoriales procederán a incorporar el activo y a reconocer el ingreso por transferencia, como se indicó en los párrafos precedentes.

3) Si los saldos en la cuenta de construcciones en curso vienen de años anteriores, para efectos de la cancelación de este saldo por parte de la AURIV y de la incorporación de los activos en las entidades territoriales, 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, como se indica a continuación:

3.1 La AURIV reclasificará el valor de las construcciones en curso a la cuenta de y cuenta que identifique la naturaleza del bien construido del grupo 15-INVENTARIOS, y alternamente cancela este saldo con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

3.2 Las entidades territoriales, teniendo en cuenta que corresponde a bienes que ya se encuentran en uso, los incorporarán en su contabilidad en la cuenta de Propiedad, planta y equipo, afectando con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, las Entidades territoriales deberán efectuar el cálculo de las depreciaciones y/o deterioro, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 10.3 de la norma sobre Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para lo cual se deberá tener en cuenta que si este reconocimiento fue omitido en 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 y del deterioro no se afecte el resultado del periodo sino en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

3.4 Tanto la AURIV como las entidades territoriales deberán 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. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Pregunta No. 2: “¿Podría ser válida el Acta de Recibo de Obra suscrita por el Municipio con el contratista que ejecutó la obra, como un documento soporte suficiente para descargar la construcción en curso en los estados financieros de la Unidad, independientemente de la liquidación del convenio interadministrativo?”.

## Respuesta

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 de conformidad con el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, la totalidad de las operaciones sujetas de reconocimiento contable realizadas por la entidad, deben estar respaldadas por documentos idóneos, con el propósito de que sean susceptibles de verificación y comprobación, razón por la cual, las entidades deberán definir el tipo de documento soporte que utilizará con el propósito de respaldar las operaciones mediante las cuales recibe bienes de parte de otra entidad y además, definir los responsables de estos. 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.

- Pregunta No. 3: ¿Si los Municipios se niegan a suscribir o firmar el Acta de Transferencia, es obligación de la Unidad, según lo mencionado por la Contraloría General, mantenerlos en la cuenta Edificaciones y reconocer la depreciación de estas construcciones hasta tanto se obtenga el documento soporte (acta de transferencia firmada)?

## Respuesta

- Bajo el contexto planteado por la AURIV, esos bienes no podrán ser incorporados como Propiedades, planta y equipo en su Estado de Situación Financiera por cuanto quienes tienen el control de los mismos son las entidades territoriales.
- Pregunta No. 4: ¿Puede la UARIV realizar el registro de baja de la construcción en curso y notificar a cada Municipio la transferencia para que sea incorporada en sus estados financieros, quedando bajo cada municipio la responsabilidad de su reconocimiento?

La cancelación del saldo en la cuenta de Construcciones en Curso se efectuará de conformidad con el procedimiento indicado en los párrafos precedentes. Sobre la notificación del hecho a las entidades territoriales es necesario anotar que es responsabilidad de las entidades, en el marco del procedimiento de control interno contable, implementar un mecanismo de carácter administrativo, mediante el cual se coordine el flujo de información para que cada una realice los registros correspondientes de conformidad como lo señala la normatividad contable pública.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000031471 DEL 06-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Cambio de alternativa de medición de propiedades, planta y equipo con posterioridad a saldos iniciales

Doctora  
 LUISA FERNANDA GONZÁLEZ DUARTE  
 Profesional Especializado  
 Jardín Botánico de Bogotá-José Celestino Mutis  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002436-2, el día 2 de julio de 2019, mediante la cual solicita se aclare:

“Teniendo en cuenta la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y lo estipulado en el Instructivo 002 de 2015, para la medición inicial de Propiedades, planta y equipo, el Jardín Botánico José Celestino Mutis, contrató una firma experta que efectuara el avalúo técnico de los terrenos y construcciones.

Dicha firma realizó su estudio técnico realizando inspección física a cada uno de los inmuebles que conforman el Jardín Botánico, con la información solicitada por ellos, como costo histórico, depreciación, vida útil, ubicación, fecha de adquisición y responsable, datos entregados a la fecha de inicio del estudio.

De acuerdo con el informe final entregado por la firma avaladora, el valor determinado para uno de los inmuebles denominado Nuevo Herbario, resultó por debajo del valor en libros, pero atendiendo a lo estipulado en la normatividad mencionada, se realizó el reconocimiento contable, para la determinación de saldos iniciales, por el valor del avalúo.

El avalúo quedó (Sic) al 31 de diciembre de 2017 registrado en la cuenta 16400209-Edificaciones, por valor de \$1.726.418.609, cifra que se encuentra subvaluada en \$1.693.029.425, por cuanto el costo inicial ascendía a \$3.419.448.034.

La Contraloría de Bogotá, generó un hallazgo 3.3.1.3. del Informe final de auditoría de regularidad por subestimación de la cuenta 16400209 Edificaciones, indicando que: “... en



la cuenta 1640- Edificaciones, se registró para la obra del nuevo Herbario, un valor de \$1.726.418.609, que corresponde al avalúo practicado por la entidad a todos los bienes que lo requerían; sin embargo, el JBBJCM canceló por esta obra un total de \$3.419.448.034, motivo por el cual, la cuenta se encuentra subvaluada...”

Por lo anterior, cordialmente se solicita a la Contaduría General de la Nación, conceptuar sobre lo siguiente:

¿Para la determinación de saldos iniciales, del este inmueble en particular y dado que el resultado fue menor al valor en libros, la entidad debió registrar el valor determinado en el avalúo técnico o por el contrario continuar con el valor en libros que traía registrado?

¿En caso de que el valor registrado actualmente en los estados financieros del Jardín Botánico José Celestino Mutis no sea el correcto, cuál sería el procedimiento contable para el reconocimiento del valor real de dicha edificación?

¿Si debe corregir el valor registrado por un avalúo técnico, este se debe realizar en período actual o se debe corregir en el estado de saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo?”

Adicionalmente, dentro de los documentos anexados a la consulta, se hace referencia a la Guía de transición al nuevo marco normativo para las entidades del gobierno general del distrito capital, incorporada por la Carta Circular 44 del 5 de agosto de 2016, de la Secretaría Distrital de Hacienda-Dirección Distrital de Contabilidad.

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

## CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública, establecía en el numeral 9.1.1.5. el reconocimiento y actualización de las propiedades, planta y equipo así:

“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. (...)”

173. Deben reconocerse provisiones o valorizaciones cuando el valor en libros de los bienes difiera del costo de reposición o del valor de realización. Por regla general, las provisiones se reconocen como gasto. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la provisión afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como gasto.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, dentro del Plan General de Contabilidad Pública también se definen las bases de valuación, de la siguiente manera:

“136. Costo de Reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.”

En este mismo sentido, el Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, incorporado en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública Precedente, se señala:

#### “19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. En caso contrario, se debitan las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acreditan las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. El exceso debe registrarse como gasto debitando las subcuentas de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Tratándose de las entidades del gobierno general, el reconocimiento de la provisión afecta directamente el patrimonio, siempre que los activos no se encuentren asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. Para el registro se debita la subcuenta 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). En caso contrario aplica el procedimiento contenido en el párrafo anterior.” (Subrayado fuera del texto)

Por otro lado, el Instructivo 002 de 2015 emitido por la Contaduría General de la Nación en el numeral 1.1.9. se establecen las alternativas de medición para los elementos de propiedades, planta y equipo así:

- “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”

Al respecto, en el Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en la medición de los elementos de los estados financieros, se definen las siguientes bases de medición de los activos:

#### “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. (...)

#### 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. (...)

#### 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.”

Adicionalmente, en la Guía de transición al nuevo marco normativo para las entidades del gobierno general del distrito capital, incorporada por la Carta Circular 44 del 5 de agosto de

2016, la Secretaría Distrital de Hacienda-Dirección Distrital de Contabilidad, establece la prioridad y restricción en el uso de las bases de medición, de la siguiente forma:

“En la Figura No. 13 se establecen las categorías de clasificación que deben implementar las entidades que están dentro del alcance de la presente guía. (...)”

- La columna titulada A, corresponde al valor de medición que en el Instructivo 002 de 2015 establece como el costo menos las depreciaciones y las pérdidas por deterioro.

- La opción B, es la referente al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico a la fecha de transición, bajo los parámetros señalados en el Instructivo 002 de 2015 numeral 1.1.9. Mientras;

- La alternativa C, es la que permite el valor actualizado de un periodo anterior ajustado por los cambios en el índice general o específico de precios. En el caso del Distrito se permite aplicar únicamente a avalúos realizados en los años 2014, 2015 y 2016.

Figura No. 13 Clasificación y Medición de la Propiedades, planta y equipo

Categoría	A	B	C
Terrenos		1	2
Edificaciones		1	2
Plantas, Ductos y Túneles	3	1	2
Maquinaria y equipo	1		2
Equipo médico y científico	1		2
Muebles y enseres y equipos de oficina	1		2
Equipos de comunicación y cómputo	1		2
Equipo de transporte, tracción y elevación		1	2
Equipos de comedor, cocina, despensa y hotelería	1		2

## CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública precedente, señalaba que, la actualización del valor de las propiedades, planta y equipo, debía hacerse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización, por lo tanto, los avalúos que se hacían con propósitos de actualización, debían cumplir con estas bases de medición.

Dado que el propósito del avalúo solicitado por el Jardín Botánico estaba encaminado a la determinación de valores para bienes muebles e inmuebles en la fecha de transición, es decir, a 1º de enero de 2017, que cumpliera con los criterios establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el Instructivo 002 de 2015, emitido por la CGN, no era correcto que los valores allí estimados se incorporaran a la contabilidad de la entidad en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública precedente, pues ello equivalía a una aplicación anticipada del nuevo Marco Normativo, lo cual no estuvo permitido.

Ahora bien, en el Instructivo 002 de 2015 se describían las principales actividades a realizar por parte de las entidades de gobierno, con el fin de determinar los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable, actividades dentro de las cuales se incluían incorporación, baja en cuentas, reclasificación o medición de una manera distinta de activos, pasivos o patrimonio, teniendo en cuenta las particularidades de cada una de las entidades, y garantizando que la preparación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, cumplieran con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco normativo y en el mencionado Instructivo.

En este sentido, frente a la medición de los elementos de propiedades, planta y equipo, el Instructivo 002 de 2015 definió tres alternativas para que la entidad no solo garantizara que se cumplieran con los criterios establecidos en el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno, sino para que esta evaluara de igual forma su aplicabilidad, atendiendo a las necesidades y limitaciones administrativas, contractuales, financieras o de otra índole, sin que se obstruyera el cumplimiento de los criterios allí establecidos. Por lo tanto, cualquiera de las tres alternativas era viable, y bajo los parámetros establecidos por la Contaduría General de la Nación, correspondía a la Entidad adoptar la alternativa que a su juicio representaba la mejor medición.

Conforme a lo anterior, es necesario reiterar que teniendo en cuenta que el Instructivo 002 de 2015 tuvo aplicación por una única vez durante el primer periodo de aplicación, la decisión allí tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades de propiedades, planta y equipo, no es modificable con posterioridad. Por tanto, si el Jardín Botánico estableció que estos elementos se medirían de acuerdo con la segunda alternativa, correspondiente al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, no es posible realizar un ajuste a los saldos, para aplicar la primera alternativa de medición, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000032731 DEL 12-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de equipos recibidos por la entidad en virtud de la ejecución de un contrato de prestación de servicios que tiene por objeto el soporte y actualización de equipos de balanceo de cargas.

Doctor  
DIEGO SAÚL VIANA DÍAZ  
Contador  
Secretaría Distrital de Planeación-SDP  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002569-2, del 15 de julio de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“La SDP suscribió con un tercero privado un contrato de servicio de mantenimiento de equipos de tecnología, el cual no contempla la compraventa o reemplazo de propiedad, planta y equipo, sino únicamente el servicio de mantenimiento de equipos.

En desarrollo del contrato, el proveedor por voluntad propia entregó a la SDP para uso y control de la SDP dos bienes muebles de tecnología reciente para reemplazar aquellos que eran propiedad de la SDP y que estaban al servicio, pero cuya tecnología era obsoleta; este reemplazo de equipos, le permite al proveedor ofrecer un servicio con mayores beneficios para él.

Esta entrega de equipos no generó ningún tipo de erogación o contraprestación por parte de la SDP, es decir, no se cobró el valor de los equipos y tampoco deberán ser reintegrados al proveedor al finalizar el contrato. Estos dos equipos entregados por el proveedor tienen una vida útil más allá de 12 meses y un precio de adquisición considerable individualmente.

Por lo tanto, se requiere conocer el criterio de la Contaduría General de la Nación, en cuanto al reconocimiento de este hecho económico en los Estados Financieros.

Una posibilidad podría ser: debitar la subcuenta que corresponda de propiedad, planta y equipo y reconocer una contrapartida en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación”.

## CONSIDERACIONES

La Secretaría Distrital de Planeación-SDP y Gamma Ingenieros SAS, celebraron el contrato de prestación de servicios No. 332 de 2018 del 08 de agosto de 2018, en el cual Gamma Ingenieros SAS se compromete a prestar soporte y actualización de los equipos de balanceo de cargas de la SDP, en los siguientes términos:

“PRIMERA.- OBJETO: EL CONTRATISTA se obliga a prestar a: prestar el “SOPORTE Y ACTUALIZACIÓN DE LOS EQUIPOS DE BALANCEO DE CARGAS DE LA SDP”.

SEGUNDA.- OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL CONTRATISTA: 1) SOPORTE TÉCNICO Y MANTENIMIENTO CORRECTIVO. a) Registrar ante la casa matriz del fabricante F5 lo balanceadores cubiertos con este contrato por los tiempos requeridos en el Anexo Técnico - Ficha Técnica y en las condiciones establecidas por la SDP: 7x24x6; presentando el documento que evidencia éste registro al iniciar la ejecución del contrato y en el momento que el supervisor del contrato lo requiera; el proveedor deberá mantener vigente la garantía durante la ejecución del contrato/ (...) e) Instalar mejoras de ingeniería disponibles (Hardware o software, sin costo adicional para la SDP), para ayudar a la SDP a asegurar una adecuada operación de los productos cubiertos en el contrato, incluyendo los firmwares disponibles para tal fin y a mantener la compatibilidad con piezas de repuesto de hardware suministradas. Al finalizar la atención del servicio en sitio o remotamente, debe dejar los elementos objeto del servicio en normal funcionamiento o hasta que se tenga un progreso razonable. En todo caso, para estos fines, el proveedor tendrá la potestad de realizar el cambio de los equipos objeto del contrato por otros equipos de características superiores del mismo fabricante, siempre y cuando esto no genere un costo adicional para la SDP y previa autorización del supervisor del contrato/ f) Solicitar visto bueno al supervisor del contrato en la SDP, cuando durante el desarrollo de los servicios se deba cambiar una parte de los elementos objeto del contrato, anexando el respectivo soporte de servicios, indicando los componentes, repuestos o fungibles a reponer o suministrar/ g) Reportar por escrito las actividades realizadas en cada uno de los equipos y dar las recomendaciones del caso/ h) Dar soporte técnico y proporcionar al DISTRITO CAPITAL -SDP-, la totalidad de piezas y materiales sobre los equipos, descritos en el Anexo Técnico - Ficha Técnica, necesarios para mantener los productos de hardware en condiciones de operación, cuyo costo está incluido dentro del valor del contrato/ i) Entregar las partes de hardware como repuestos que se requieran para el correcto funcionamiento de los equipos objetos del

contrato, cuando esto sea necesario y sin que se genere costo alguno para la SDP, durante el tiempo total de servicio ofrecido/ (...)

QUINTA.- PRODUCTOS ESPERADOS DEL CONTRATISTA: El contratista deberá entregar los siguientes productos: 1) informe de (los) mantenimiento (s) preventivo (s) realizado (s) sobre los equipos F5 durante la vigencia del contrato 2) Informe de mantenimientos correctivos realizados sobre los equipos F5 durante la vigencia del contrato, indicando las partes, repuestos y estado final de los equipos 3) Entregar al supervisor del contrato la garantía otorgada por el fabricante para los equipos objeto del contrato. (...)

SÉPTIMA.- PLAZO DE EJECUCIÓN DEL CONTRATO: El plazo de ejecución del contrato será de DOCE (12) MESES/contados a partir del acta de inicio, la cual deberá suscribirse por el CONTRATISTA y el Supervisor del contrato. (...)

NOVENA.- VALOR DEL CONTRATO: Para todos los efectos legales y fiscales, el valor del presente contrato es por la suma de CIENTO CINCUENTA Y OCHO MILLONES QUINIENTOS ONCE MIL CINCUENTA Y CINCO PESOS (\$158.511.055) MICTE, incluido IVA, (...)

PARAGRAFO SEGUNDO: Documentos para pago: Para el trámite de los diferentes pagos, la SDP requiere la presentación de los siguientes documentos por parte del contratista: 1) Factura original o documento equivalente, la cual debe expedirse a nombre del DISTRITO CAPITAL-SECRETARIA DISTRITAL DE PLANEACIÓN. En la misma debe indicarse el número del contrato, su objeto, el periodo de facturación y detallar los elementos y/o servicios, la unidad, la cantidad y el valor. 2) Entrada de los elementos al almacén (si aplica). 3) Certificación de cumplimiento por parte del supervisor del contrato. 4) Certificación expedida por el Revisor Fiscal o representante legal, según corresponda, que garantice los pagos a los sistemas de seguridad social y aportes parafiscales. (...)" (Subrayado fuera de texto)

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos por parte de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y modificaciones, sobre propiedad, planta y equipo, indica:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

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

En el entendido que, por los bienes y servicios recibidos del proveedor Gamma Ingenieros SAS media un contrato de prestación de servicios, donde el proveedor se obliga a prestar soporte y actualización de los equipos de balance de cargas de la SDP, y que en el literal e)

de la cláusula segunda del contrato se establece que el proveedor tendrá la potestad de realizar el cambio de los equipos objeto del contrato por otros equipos de características superiores del mismo fabricante, siempre y cuando esto no genere un costo adicional, con el fin de dar cumplimiento al contrato, el reemplazo de los equipos obsoletos por unos nuevos si se encuentra contemplado dentro de las obligaciones del proveedor, y por tanto, si existe una contraprestación por parte de la entidad y no da lugar a reconocer la incorporación de los equipos contra bienes recibidos sin contraprestación, tal como ustedes lo proponen.

De conformidad con lo anterior, la entidad deberá desincorporar los equipos obsoletos debitando las subcuentas que corresponda a la depreciación acumulada y al deterioro acumulado cuando sea el caso, y acreditando la subcuenta y cuenta que atañe del grupo 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO. Cualquier diferencia que existiese se reconocerá en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Por su parte, la incorporación de los bienes se realizará mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

De acuerdo a la Norma de Propiedades, planta y equipo, el valor por el cual incorporará los bienes a la información financiera será por el costo de adquisición, por tanto, del valor total pactado en el contrato se deberá identificar el monto que corresponda a los equipos recibidos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000032741 DEL 12-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los avalúos realizados después de la fecha de transición al nuevo Marco Normativo

Doctora  
 NOHORA MARTÍNEZ MARTÍNEZ  
 Coordinador Grupo de Contabilidad  
 Ministerio de Comercio, Industria y Turismo  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550002498-2 del 8 de julio de 2019, mediante la cual señala que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo estableció como política reconocer los inmuebles en la fecha de transición, por el valor actualizado en un periodo anterior, teniendo en cuenta que a 1 de enero de 2018 la entidad no contaba con avalúos de sus inmuebles. Para determinar el valor de los inmuebles donde operan zonas francas se tomaron los últimos avalúos realizados en 2012, previa actualización financiera. En diciembre del 2018 la entidad recibió los avalúos de dichos inmuebles con fecha de 31 de diciembre de 2018, los cuales fueron revelados en las notas a los estados financieros.

En la auditoría a los estados financieros de la vigencia 2018 la Contraloría General de la República observó que no se incorporó el valor de los avalúos a los estados financieros, por lo cual afirman que “Los estados financieros de Mincomercio a 31 de diciembre de 2018 no reflejan el valor real de las zonas francas porque no se utilizó en su metodología de valuación y registro los avalúos realizados en la vigencia 2018, situación que genera una subestimación en los activos de la entidad por el valor de 518.718.435.945”. Por lo anterior el Ministerio de Comercio Industria y Turismo, consulta lo siguiente:

1. “¿Mincomercio debe reconocer para saldos iniciales a 1 de enero de 2018, aplicando el método de valor de mercado, el avaluó realizado con corte a 31 de diciembre de 2018 de los inmuebles donde operan las zonas francas, teniendo en cuenta que la política seleccionada para saldos iniciales de bienes inmuebles es la de valor actualizado en un periodo anterior?”

2. “¿Debe el Ministerio reconocer a 31 de diciembre de 2018 el avalúo realizado de estos inmuebles teniendo en cuenta que la medición posterior de propiedades planta y equipo y propiedades de inversión no lo permite? ¿En caso de que deban ser reconocidos en el 2018, los avalúos que se realicen en vigencias posteriores también deben ser reconocidos?”

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

## CONSIDERACIONES

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.”

El Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, menciona: “El presente Instructivo tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación”. Además, 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)

Ahora bien, dentro del mismo Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, en el literal b) del numeral 1.1.10. Bienes de uso público, se estipula:

“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; (...)

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)

Con respecto a la medición posterior de las propiedades, planta y equipo, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

El Instructivo 002 de 2015 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual tenía aplicación por una sola vez durante el primer periodo de aplicación, ofrecía diferentes alternativas para la medición de los activos en la fecha de transición, permitiendo que la entidad seleccionara a su criterio, la opción que considerara que mejor cumplía con las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Con relación a las propiedades, planta y equipo, el Instructivo presentaba 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 pues, la decisión adoptada por la Entidad frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades, planta y equipo, que debió ser aplicada a 1 de enero de 2018, no es modificable con posterioridad al periodo de aplicación; de tal manera que, si la entidad determinó que estos elementos del activo se medirían inicialmente de acuerdo con la alternativa N° 3, es decir, al valor actualizado en un periodo anterior, comparable con el valor de mercado o con el costo depreciado del elemento, entonces los avalúos que se realicen con posterioridad al primer periodo de aplicación no podrán ser utilizados para la modificación de dicho valor.

Ahora bien, los avalúos a las propiedades, planta y equipo realizados con posterioridad al periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, únicamente podrán utilizarse contablemente con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor, si estos reflejan el valor recuperable o el valor de mercado de estos activos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000032751 DEL 12-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento de bienes de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso. Estimación del valor residual para los elementos que conforman el rubro de propiedades, planta y equipo.

Doctora

EILEEN DEL PILAR VÁSQUEZ CHALA

Subdirectora Técnica Control Fiscal con funciones de Contadora de CDG

Contraloría Departamental del Guainía

Inírida, Guainía

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002484-2, el día 08 de julio de 2019, en la cual señala:

“En la vigencia 2016 la entidad realizó un avalúo técnico, dando cumplimiento a las normas vigentes al nuevo marco normativo, con base a ello en la vigencia 2017-2018 hubo bienes que se depreciaron el 100% y que aún se encuentran en uso.

Por lo que solicitamos conceptos y doctrina contable

1. ¿Qué procedimiento se debe realizar con los bienes muebles que se encuentran totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso?
2. ¿Si el valor del activo de los bienes que se encuentran totalmente depreciados, se deben quedar en valor histórico y/o se debe estipular el valor del mercado de estos bienes? la entidad se encuentra en proceso de avalúo técnico?
3. ¿Qué parámetros se debe tener en los avalúos técnicos de los bienes inmuebles o muebles?
4. ¿Cómo se determina el valor residual de los bienes?”

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 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. (...)” (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 484 del 2017, 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.

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. (...)

## 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.

9. En el caso de plantas productoras, el costo incluye los desembolsos realizados en las actividades que son necesarias para plantar y cultivar dichas plantas antes de que estén en la ubicación y condición necesaria para producir productos agrícolas de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

## 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.

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. (...)

#### 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. (...)

### CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

#### 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 de texto)

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

“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. (...)

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 con las consideraciones expuestas, se concluye para cada una de sus preguntas de la siguiente manera:

*1. ¿Qué procedimiento se debe realizar con los bienes muebles totalmente depreciados, que aún se encuentran en uso?*

En caso de que un activo se encuentre totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la entidad, significa que ha omitido la aplicación de la norma, esto es, lo relacionado a la revisión anual de la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o potencial de servicio, es decir, que no existe consonancia con lo dispuesto en el Capítulo 1. Activos, Numeral 10. Propiedades, planta y equipo de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 484 de 2017 y sus modificaciones.

Como consecuencia de lo anterior, la entidad deberá aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Correcciones de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de Estados Financieros y revelaciones de las normas antes mencionadas, procediendo a dar de baja de la contabilidad los activos con su respectiva depreciación, utilizando como contrapartida en

cada registro la subcuenta respectiva de la de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Alternamente debe 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 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. En la Medición posterior, estos activos se deprecian durante la vida útil restante que se estime.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

*2. ¿El valor del activo de los bienes que se encuentran totalmente depreciados, será el valor histórico y/o se debe estipular el valor del mercado de estos bienes?*

Con la aplicación de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, las entidades deben medir sus propiedades, planta y equipo con posterioridad al reconocimiento inicial, al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro, siempre y cuando se cumplan los criterios para reconocerse como tal. Razón por la cual la entidad no deberá estipular el valor de mercado de estos bienes, a no ser que en algún momento, con ocasión del proceso de comprobación del deterioro del valor este activo requiera del valor de mercado o del costo de reposición a través de un avalúo técnico.

*3. ¿Qué parámetros se debe tener en los avalúos técnicos de los bienes inmueble o muebles?*

Al llevar a cabo avalúos técnicos para la medición de bienes de la entidad, estos deberán cumplir con los criterios señalados en el Marco Conceptual y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, puesto que en caso contrario la información generada no sería comparable y alteraría la realidad de la entidad.

*4. ¿Cómo se determina el valor residual de los bienes?*

El valor residual corresponde a un valor estimado por la entidad, el cual espera obtener al momento de efectuar la disposición del bien, cuando este alcance la antigüedad y características definidas para el final de su vida útil, para ello la entidad se basará en la experiencia que haya tenido con cada tipo de bien. Así mismo, si la entidad tiene la evidencia de que al final de la vida útil habrá consumido significativa o totalmente los beneficios económicos o potencial de servicio del bien, podrá considerar que el valor residual sea cero.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000053451 DEL 19-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Obligación de los fondos de servicios educativos de las instituciones educativas oficiales de aplicar la normativa expedida por la Contaduría General de la Nación Obligación de los establecimientos educativos estatales de aplicar las políticas y directrices contables impartidas por la entidad territorial Materialidad o importancia relativa para efectos de reconocimiento de las propiedades planta y equipo

Señores

WILLIAM ROBERTO BAQUERO  
MARTHA PATRICIA CIFUENTES  
MERCY MURCIA SAAVEDRA  
ERNEDYS DÍAZ CRIOLLO  
Ibagué, Tolima

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003037-2, el día 29 de agosto de 2019, en la cual consultan lo siguiente:

“1. Conforme a lo consagrado en la Ley 298 de 1996, ¿Qué se debe entender de la función del contador general de la nación de “Impartir instrucciones de carácter general sobre aspectos relacionados con la contabilidad pública”?

2. Conforme el mismo marco normativa (sic), ¿Qué se debe entender de la función de la contaduría general de la nación de “Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir el país para todo el sector público”?

3. ¿Cuál es el alcance de la Sentencia C-487/97, cuando afirma que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectado de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos

para el manejo de las finanzas del Estado”?; o sea, ¿una entidad contable pública puede hacer caso omiso a lo impartido en una resolución, circular o instructivo, argumentado que no es su parecer dar aplicación a lo instruido en el acto administrativo?

4. ¿Los fondos de servicios educativos de las instituciones educativas oficiales, conforme al artículo 16 del Decreto 4791 de 2008 están obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación? ¿Puede el ordenador del gasto de una institución educativa apartarse de una política, norma, procedimiento o directriz impartida por el Contador de la Nación a través de los actos administrativos que éste expide?

5. ¿Son las entidades territoriales certificadas, conforme al artículo 16 del Decreto 4791 de 2008, las que deben establecer las condiciones en que se realiza el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal? ¿Puede el ordenador del gasto de una institución educativa apartarse de una orientación, política, directriz u orden impartida por la entidad territorial a través de un acto administrativo que ésta expida? A manera de ejemplo, en el año 2014 el grupo de contabilidad de la Alcaldía de Ibagué, mediante circular, impartió instrucciones a los fondos de servicios educativos para que los ingresos por servicios educativos se registraran en la subcuenta 480890 otros ingresos ordinarios y no en la cuenta 4305 venta de servicios educativos, toda vez que la Alcaldía “no presta este tipo de servicios en concepto de la Contaduría General de la Nación”.

6. El municipio de Ibagué, mediante resolución 1000-0322 del 29 de diciembre de 2017 adoptó el manual de políticas contables para esta entidad territorial. Si los fondos de servicios educativos deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el contador general de la Nación (artículo 16 del decreto 4791 de 2008), por un lado y es función de las entidades territoriales establecer las condiciones en que se realizaría el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad (ibíd.), por el otro ¿esta resolución mencionada es de obligatorio cumplimiento para el fondo de servicios educativos? ¿El ordenador del gasto puede apartarse de ella y adoptar unas sí y otras no, o las que adopte efectuarle modificaciones? A manera de ejemplo, En(sic) las políticas del municipio se establecen directrices para propiedad, planta y equipo, específicamente en la medición posterior cuando dice: “Medición posterior: Las propiedades, planta y equipo se medirán posteriormente al costo menos depreciación acumulada menos deterioro de valor acumulado” puede una institución educativa apartarse de esta política municipal y de la política nacional establecida en el numeral 10.3 de las normas para el reconocimiento, revelación y presentación de los hechos económicos que afirma “Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por



el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado” y decidir que su medición posterior va a ser el avalúo de un perito?

7. En las políticas adoptadas por el municipio de Ibagué, en la resolución precitada, en el numeral 1.5 propiedad, planta y equipo en el cuarto párrafo se lee “Para los agregados (que reporten información para la consolidación) se registrará contablemente como propiedades, planta y equipo los elementos cuyo valor supere 1SMLV, y aquellos cuyo valor sea inferior a 1SMLV serán llevados al gasto” ¿Puede una institución educativa apartarse de esta instrucción y decidir, por ejemplo, que reconocerá bienes superiores al 25% del salario mínimo?

8. En las políticas adoptadas por el municipio de Ibagué, en la resolución precitada, en el numeral 1.5 propiedad, planta y equipo en el subtítulo de Baja en cuentas, se lee “Un elemento de propiedad, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga o venda, por hurto o cuando no se esperen beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuenta de un elemento de propiedad, planta y equipo afectará el resultado del período. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Se considerará oportuna la baja de un elemento en los siguientes casos: 1. Cuando ha cumplido su ciclo de vida útil y ha sido depreciado en su totalidad. (...)” ¿Puede una institución educativa apartarse de esta instrucción y decidir, por ejemplo, que como el bien aún puede prestar algún tipo de servicio, volverlo a incorporar a sus estados financieros, posterior a un avalúo del mismo?

9. ¿Producto de un seguimiento o auditoría por parte de algún ente de control y supervisión (secretaría de educación municipal, oficina de control interno, contraloría municipal, etc.) éste ente de control puede aducir que los estados financieros no reflejan fielmente la realidad financiera de una institución educativa porque aplicó de manera exegética la política al no incluir en sus estados financieros bienes donados durante la vigencia que individualmente son inferiores al salario mínimo, aunque la donación en su conjunto ascendió a varios millones de pesos, invocando la importancia relativa?

10. ¿Producto de un seguimiento o auditoría por parte de algún ente de control y supervisión (secretaría de educación municipal, oficina de control interno, contraloría municipal, etc.) éste ente de control puede aducir que los estados financieros no reflejan fielmente la realidad financiera de una institución educativa porque aplicó de manera exegética la política al dar de baja bienes que, conforme a la política están totalmente depreciados, invocando la importancia relativa?”

## CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

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.”

Los artículos 3º y 4º de La Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, estipulan:

“Artículo 3º. Funciones del contador general de la nación. Al Contador General de la Nación le corresponden las siguientes funciones:

- a) Uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país;
- b) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, valuación y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;
- c) Consolidar la Contabilidad General de la Nación con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, para lo cual fijará las normas, criterios y procedimientos que deberán adoptar los gobernadores, alcaldes y demás funcionarios responsables del manejo de dichas entidades con el fin de adelantar la respectiva fase del proceso de consolidación, así como para la producción de la información consolidada que deberán enviar a la Contaduría General de la Nación;
- d) Elaborar el Balance General, someterlo a la auditoría de la Contraloría General de la República y presentarlo al Congreso de la República, por intermedio de la Comisión Legal

de Cuentas de la Cámara de Representantes, dentro del plazo previsto por la Constitución Política;

e) Fijar los objetivos y características del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, referido en la presente ley;

f) Impartir instrucciones de carácter general sobre aspectos relacionados con la contabilidad pública; (...)

Artículo 4º. Funciones de la contaduría general de la nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

La Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-487/97, manifestó:

“Se advierte claramente en el texto del artículo 354 de la Constitución, que la institución rectora y máxima autoridad administrativa a nivel nacional en materia contable son respectivamente la Contaduría y el Contador General de la Nación, siendo sus subordinadas, en esa materia, todas las entidades públicas; a ella le corresponde, dice la citada norma superior, “...determinar las normas contables que deben regir el país, conforme a la ley...”.

Así mismo, esa institución es responsable, según lo dispuesto en el inciso segundo del citado artículo 354 de la C.P., de “...uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, [y de] elaborar el balance general...”, funciones todas, que dadas sus características, entrañan con carácter esencial la posibilidad de ejercer poder de mando e imposición sobre las entidades públicas supeditadas para esos efectos a la institución del Contador, sea cual sea el nivel al que pertenezcan.

En esa perspectiva, las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado.

Esos poderes, “de imposición y de mando”, reclaman para ser efectivos facultades de inspección y de sanción como las consagradas en los literales q y t del artículo 4 de la ley 298 de 1996, las cuales deben ser reguladas por la ley, a través de las cuales el organismo rector, en este caso la Contaduría, pueda verificar y exigir, de ser el caso coercitivamente, el cumplimiento oportuno y pertinente de las normas y directrices que expida en cumplimiento de sus funciones, pues los errores o inconsistencias en el desarrollo de los

procedimientos que ella determine, como se dijo, no solo afectarían la contabilidad de la entidad inspeccionada, sino que distorsionarían el escenario contable nacional acarreado graves consecuencias para el país.

Esas facultades de inspección y de sanción, que deben ser objeto de regulación especial por parte del legislador, o en su defecto remitirse a las disposiciones generales de la ley (Código Unico Disciplinario), en el caso que se analiza, se limitan al ámbito administrativo, por eso las otorgó el legislador, de conformidad con el texto de las disposiciones impugnadas, exclusivamente para verificar el cumplimiento de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, lo que indica que en ningún caso invaden materias o espacios atribuidos por el Constituyente a otros organismos del Estado.

Tanto es así que si al verificar el incumplimiento de una norma contable, el seguimiento estricto de un determinado procedimiento por ejemplo, la Contaduría también y por ende verifica el incumplimiento de los deberes atribuidos al funcionario responsable, esa entidad estará en la obligación de poner en conocimiento de la Procuraduría General de la Nación la situación, pues es ella la encargada de adelantar las investigaciones disciplinarias contra los funcionarios públicos. Igualmente, si considera que el incumplimiento de los deberes por parte del funcionario, se origina o da pie a una situación ilícita, deberá dar cuenta de ello a la Fiscalía, organismo al que le corresponderá adelantar la investigación del caso y si lo considera pertinente formular ante los jueces la respectiva acusación.”(Subrayados fuera de texto).

Los artículos 11 y 12 de 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 (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, estipulan:

“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.”

Los artículos 2.3.1.3.1.5, 2.3.1.6.3.2., 2.3.1.6.3.3 y 2.3.1.6.3.16 del Decreto 1075 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, estipulan:

“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 secretaria 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.

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 2.3.1.6.3.3. 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 la presente Sección.

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 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.

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 de texto)

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.”

El numeral 4.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece respecto a la característica fundamental de la relevancia:

#### “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).

El numeral 10 del capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, establece respecto al reconocimiento, la medición posterior y la baja en cuentas de las propiedades, planta y equipo, lo siguiente:

#### “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.

(...)

### 10.3. Medición posterior

(...)

El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. (...)

### 10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando 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)



## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, me permito responder sus inquietudes de la siguiente manera:

### Preguntas 1 y 2

El literal f) del artículo 3º y el literal a) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, deben interpretarse de acuerdo a lo contenido en su tenor literal en atención a que el sentido del mismo es claro, esto es, el Contador General de la Nación tiene como función impartir instrucciones de carácter general sobre la regulación de la contabilidad pública en Colombia y le corresponde a la Contaduría General de la Nación determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir el país para todo el sector público.

En este sentido, en atención a que la institución rectora y la máxima autoridad administrativa a nivel nacional en materia contable son, respectivamente, la Contaduría y el Contador General de la Nación, todas las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) deben llevar la contabilidad con sujeción a lo regulado por estos en, entre otros instrumentos, las resoluciones, las circulares, los instructivos, las guías de aplicación y los procedimientos contables, que les sean aplicables según las competencias funcionales de cada entidad.

En materia de políticas contables, las entidades públicas deberán expedir su propio manual de políticas para determinar los lineamientos contables que correspondan a sus especificidades, ciñéndose en todo caso a la regulación expedida por la CGN.

### Pregunta 3

Tal y como lo establece la Corte Constitucional en la Sentencia C-487/97, las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría General de la Nación son obligatorias para las entidades del Estado, por lo cual no es dable a una entidad contable pública hacer caso omiso a la regulación expedida por esta, ya que dicha conducta no solo afectaría la contabilidad de la respectiva entidad pública, sino que acarrea consecuencias negativas en la conformación de los Estados Consolidados que elabora la CGN a partir de la información contable de las Entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Las facultades de inspección y de sanción consagradas en los literales q) y t) del artículo 4º de la ley 298 de 1996, no han sido reguladas por parte del legislador. El incumplimiento de la normativa contable por parte de las entidades públicas puede acarrear a los funcionarios

responsables que se adelanten investigaciones disciplinarias de conformidad con lo establecido en el Código Único Disciplinario, por parte de la Procuraduría General de la Nación.

#### **Pregunta 4**

De conformidad con lo estipulado en el primer inciso del artículo 2.3.1.6.3.16 del Decreto 1075 de 2015, Único Reglamentario del Sector Educación, los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación, por lo cual, no es admisible que los responsables de la realización del proceso contable se aparten de la regulación emitida por la CGN.

#### **Preguntas 5, 6 y 7**

De conformidad con lo estipulado en el segundo inciso del artículo 2.3.1.6.3.16 del Decreto 1075 de 2015, Único Reglamentario del Sector Educación, 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.

Por lo anterior, no es admisible que los establecimientos educativos estatales en la realización del proceso contable se aparten de las directrices impartidas por la entidad territorial certificada, siempre que aquellas no contraríen la regulación emitida por la Contaduría General de la Nación.

Dado que sobre el particular se expidió el Concepto CGN 2019200004735-1 del 11 de septiembre de 2019, me permito remitirlo por ser de su especial interés.

Respecto a la situación particular expuesta sobre una institución educativa que decidió que la medición posterior de propiedades, planta y equipo sería el avalúo de un perito, es menester manifestar que de conformidad con lo estipulado en el numeral 10.3. Medición posterior, de la Norma de propiedades, planta y equipo, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento serán medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Los avalúos que se realicen en aplicación del Marco Normativo aplicable a las Entidades de Gobierno únicamente serán procedentes para efectos contables para la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro.

Ahora bien, la entidad territorial deberá evaluar la pertinencia de establecer en su manual de políticas lineamientos respecto a situaciones particulares de los establecimientos educativos, para ser consecuentes con la realidad y el contexto de los mismos.

## Pregunta 8

Como se mencionó anteriormente, de conformidad con lo estipulado en el inciso segundo del artículo 2.3.1.6.3.16 del Decreto 1075 de 2015, Único Reglamentario del Sector Educación, no es admisible que los establecimientos educativos estatales en la realización del proceso contable se aparten de las directrices impartidas por la entidad territorial certificada, siempre que aquellas no contraríen la regulación emitida por la Contaduría General de la Nación.

En atención a que la situación planteada en su consulta se manifiesta que, en el manual de políticas del municipio de Ibagué, adoptado mediante la Resolución 1000-0322 del 29 de diciembre de 2019, se establece que “Se considerará oportuna la baja de un elemento en los siguientes casos: 1. Cuando ha cumplido su ciclo de vida útil y ha sido depreciado en su totalidad. (...)” y pregunta si “¿Puede una institución educativa apartarse de esta instrucción y decidir, por ejemplo, que como el bien aún puede prestar algún tipo de servicio, volverlo a incorporar a sus estados financieros, posterior a un avalúo del mismo?” se hace necesario hacer las siguientes precisiones.

De conformidad con lo estipulado sobre baja en cuentas de la Norma de Propiedades planta y equipo, se dará de baja un elemento reconocido como propiedades, planta y equipo cuando este no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal, lo cual 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.

En este sentido, si sobre un elemento se sigue esperando obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, no habrá lugar a que se lleve a cabo la baja en cuentas de la partida que represente dicho bien. Por lo cual, el establecimiento educativo debe mantener reconocidos en sus estados financieros los bienes de propiedades planta y equipo que cumplan con los requisitos para ser reconocidos como tales.

Igualmente debe tenerse en cuenta que conforme a lo establecido en el numeral 10.3 de la norma de propiedades planta y equipo, se debe efectuar la revisión del valor residual, la vida útil y el método de depreciación, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, deben ser ajustadas para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

En caso de que el establecimiento educativo no haya aplicado lo establecido en el párrafo anterior, deberá corregir el error atendiendo al numeral 4.3. Corrección de errores de

periodos anteriores de la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

### **Preguntas 9 y 10**

No es viable para la CGN hacer un juicio concluyente bajo el caso planteado en su consulta, pues para determinar si los estados financieros reflejan o no fielmente la realidad financiera de una entidad pública deberá tenerse en cuenta el cumplimiento de la regulación contable.

Respecto a la materialidad la CGN no define parámetros ni establece desde qué suma o valor deben ser reconocidos como activos los bienes o elementos adquiridos. En consecuencia, corresponde a cada entidad definir ese umbral dentro de sus políticas contables atendiendo a los criterios establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, especialmente en lo referido a la característica fundamental de relevancia, así como a lo señalado en la Norma de Propiedades, planta y equipo de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, y al 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.

Para efectos del pronunciamiento, el ente de control aplica las reglas para la emisión de la opinión de la auditoría financiera que tenga determinado en las respectivas normas de auditoría, sobre las cuales la CGN no tiene competencia para pronunciarse.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000053501 DEL 19-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no considerados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable para el registro de un contrato de interventoría.

Doctora  
ANDREA JASMIN SALINAS CRUZ  
Servicio Geológico Colombiano  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950002833-2, del día 07 de agosto de 2019, en la cual se señala:

“Teniendo en cuenta que los contratos de obra con el fin de asegurar el cumplimiento de su objeto contractual exigen el proceso de interventoría (conocimiento especializado), caso en el cual la entidad estatal suscribe un contrato de obra el cual por tratarse de una adecuación a un edificio que se encuentra registrado en la cuenta 16 de propiedad, planta y equipo, contablemente se lleva como un mayor valor de la misma.

De acuerdo a lo anterior, ¿qué cuenta contable se debe afectar en el caso del contrato de la interventoría del contrato de obra civil, cuyo valor corresponde a una adecuación y mejora del edificio registrado en propiedad, planta y equipo?”

En llamada telefónica la doctora Andrea Jasmin Salinas Cruz aclara que, la consulta se refiere a la cuenta en donde se debe registrar el contrato de interventoría.

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

**CONSIDERACIONES**

El contrato N° 758 del 05 de octubre de 2018, firmado entre el Servicio Geológico Colombiano y el Consorcio San Vicente AM & CIA, cuyo objetivo es “Obras de adecuación y mantenimiento del laboratorio secundario de calibración disimétrica y mejoramiento eléctrico de la infraestructura de los laboratorios de dataciones del Servicio Geológico Colombiano”, establece en las siguientes cláusulas:

“VIGÉSIMA TERCERA. - SUPERVISIÓN/INTERVENTORÍA: De conformidad con lo establecido en el Artículo 32 Núm. 1 de la Ley 80 de 1993, que indica que los contratos de obra que se celebren con ocasión de una licitación pública la interventoría se contratará con una persona independiente de la entidad, el seguimiento integral al cumplimiento de las obligaciones del contratista se hará a través de interventoría contratada para esto efectos, la cual consistirá en el seguimiento técnico, contable y administrativo, sobre el cumplimiento del contrato. El Interventor dará estricto cumplimiento al Manual de Supervisión e Interventoría del SERVICIO GEOLÓGICO COLOMBIANO, velará por los intereses de la entidad y procurará que el CONTRATISTA cumpla con las obligaciones derivadas del contrato y los documentos del proceso precontractual, las normas técnicas aplicables y la normativa vigente. PARÁGRAFO: Es obligación del Interventor del contrato verificar el pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social (Salud, Pensión y ARL) por parte del CONTRATISTA para lo cual deberá remitir con el recibo a satisfacción las constancias de pago de las planillas respectivas al SERVICIO GEOLÓGICO COLOMBIANO. (...)”

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 533 de 2015 modificada por la Resolución N° 484 de 2017, en la norma de Propiedades, planta y equipo establece lo siguiente:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la 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.

(...)

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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

Es importante precisar que, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece que las adiciones y mejoras que se realicen a las propiedades, planta y equipo, se reconocen como un mayor valor del activo, al ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos y, por otra parte, los mantenimientos y reparaciones se reconocerán como un gasto, dado que se realizan con el fin de conservar y recuperar la capacidad normal de uso del activo.

En ese sentido, las erogaciones por concepto de adiciones y mejoras se reconocerán en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y en consecuencia afectarán el importe por depreciación, mientras que, las erogaciones por mantenimiento y reparaciones se registrarán en las subcuentas 511115-Mantenimiento y 511116-Reparaciones de la cuenta 5111-GENERALES.

Ahora bien, en atención al caso particular, el tratamiento contable de las erogaciones por concepto de interventoría corresponderá:

- A un mayor valor del activo, cuando las erogaciones incurridas por concepto de interventoría técnica se desembolsen en la etapa de construcción del activo y resulten indispensables para ponerlo en condiciones de utilización, igualmente, serán mayor valor del activo, cuando estén relacionados con adiciones mediante las cuales se amplíen la capacidad productiva y eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos y servicios, o reduzcan significativamente los costos.

Por lo tanto, si la interventoría legal, administrativa, financiera y otras adicionales a la interventoría técnica, son igualmente necesarias para construir el bien, estas también deben ser incluidas como mayor valor del activo en construcción o como parte de costos de las mejoras o adiciones, en los términos descritos anteriormente. El contratante deberá señalar las exigencias y condiciones de reporte de los costos de interventoría, a efectos de poder realizar los registros apropiados.

Si se determina que la interventoría cumple tales condiciones para ser reconocidas como un mayor valor del activo, la Entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con el pago, se deberá debitar la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditar la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- A un gasto, cuando el activo ya esté en condiciones de utilización, característica aplicable también a las mejoras y adiciones, o cuando no resultan indispensables para dejar el bien en condiciones normales de uso. Bajo estas circunstancias, las erogaciones de interventoría se registrarán mediante un débito en la subcuenta 511173-Interventorías, auditorías y evaluaciones de la cuenta 5111- GENERALES y su contrapartida corresponderá a un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con el pago, se deberá debitar la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditar la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192300053661 DEL 23-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de propiedades, planta y equipo que la entidad tiene la titularidad pero actualmente se adelantan acciones judiciales para recuperar su control de administración.

Doctora  
MARÍA GLADYS VALERO VIVAS  
Directora General  
Instituto para la Economía Social  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500022152-2, del día 11 de junio de 2019, trasladada por el doctor Jorge de Jesús Varela Urrego, Subcontador de Consolidación encargado de las funciones de la Subcontaduría de Centralización de la Información, por medio del radicado N° 2019400001234-3 del día 02 de septiembre de 2019, para que se emita respuesta al punto 1 de su consulta, en el cual solicita concepto sobre el registro de hechos económicos a la luz del marco normativo, conforme a la siguiente situación:

“En el Informe de Auditoría Integral, con corte a diciembre 31 de 2018, el Organismo de Control Fiscal efectuó un hallazgo administrativo asociado al reconocimiento de unos activos en Propiedad, Planta y Equipo; para el efecto, explicamos los antecedentes:

Hallazgo Administrativo de la Contraloría

“3.3.1.10. Hallazgo administrativo con presunta incidencia disciplinaria por deficiente aplicación y registro de los locales Caravana a 31/12/2018. Sobrevaluado en \$4.818.493.460. Teniendo en cuenta la definición de activo contemplada en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, numeral 6.1.1, el cual señala que aunque se tenga la titularidad del bien, si no se tiene el control y no genera beneficios económicos futuros, no debe ser reconocido como activo. Por lo tanto, los 258 locales del Centro Comercial Caravana, no deben reconocerse en los Estados de Situación Financiera porque no tiene el control, ni recibe beneficios económicos futuros. Esta situación se debe a que no se evidencia ningún mecanismo jurídico agotado por la entidad para recuperar los bienes que hoy están en cabeza de particulares, que los están usufructuando, desconociendo con éste

hecho principios administrativos y de orden constitucional. Lo cual genera una sobrevaluación de los activos, en cuantía de \$4.818.493.460 afectando las cuentas correlativas, en concordancia con el nuevo marco normativo contable. Lo expuesto no fue revelado en las notas a los estados de situación financiera y estados de resultados que hacen parte integral de los mismos. Lo descrito vulnera lo establecido en el numeral 6.1.1 Activos, de la Resolución 553 de 2015; el marco conceptual en relación del numeral 4 Características cualitativas de la información financiera, numerales 4.1 a 4.2.4; parte 2 Normas, Capítulo I Activos, numeral 10 Propiedades, planta y equipo, numeral 10.1 al 10.5. Así mismo, se incumple lo normado en los literales a) al h) del artículo 2° de la Ley 87 de 1993; el instructivo 002 de 2015 emanado de la Contaduría General de la Nación; numeral 1° del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, se incumple el concepto No. 2018200002205 de la Contaduría General de la Nación. Análisis respuesta Al efectuarse la lectura integral de la respuesta se concluye que esta confirma el hallazgo cuando afirma: “(...) La intención futura sobre el bien es recuperar su dominio y el IPES no podrá trasladar los registros contables del bien a un particular, razón por la cual se mantiene la propiedad y registros del bien en los estados contables del IPES. Hasta tanto no medie decisión judicial, y teniendo en cuenta la intención futura y la acción judicial que se adelanta por parte de la administración del IPES, no se puede afirmar que a futuro no produzca beneficios económicos.”. Así las cosas, el IPES tiene una expectativa de fallo judicial favorable, para el caso en comento, frente a una generación de ingresos futuros, situación que no se reveló en Notas a los Estados Financieros las cuales hacen parte integral de los mismos ni en la cuenta Propiedades Planta y equipo y sus correlativas. Este organismo de control reitera lo expresado en el NMNC cuando expresa: “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 recibir una corriente de flujos de efectivo.” Las anteriores condiciones no se presentan para el caso señalado, generando una sobrevaluación de los activos en cuantía de \$4.818.493.460, afectando las cuentas correlativas, en concordancia con el nuevo marco normativo contable.”

## 1.2. Respuesta del IPES al Organismo de Control Fiscal: (...)

Adicionalmente, cabe destacar que teniendo en cuenta la recomendación de la Contraloría de Bogotá, se reclasificó de inventario a la cuenta de propiedad, planta y equipo.

Actualmente, la titularidad del bien se encuentra en cabeza del Instituto para la Economía Social -IPES, como consta en certificados de tradición y libertad de los locales comerciales (...)

Teniendo en cuenta el marco normativo las entidades del gobierno reconocerán activos conforme a “la intención con la cual la entidad adquiere los bienes tangibles y los propósitos administrativos, para producir bienes o prestar servicios” que generen un beneficio económico. Pero este reconocimiento se da entre entidades del gobierno, lo mismo no aplica con particulares.

La intención futura sobre el bien es recuperar su dominio y el IPES no podrá trasladar los registros contables del bien a un particular, razón por la cual se mantiene la propiedad y registros del bien en los estados contables del IPES.

Hasta tanto no medie decisión judicial, y teniendo en cuenta la intención futura y la acción judicial que se adelanta por parte de la administración del IPES, no se puede afirmar que a futuro no produzca beneficios económicos. (...)”. (...)

#### 1.4. Análisis normativo de las razones técnicas para registrar los activos objeto del hallazgo como Propiedad, Planta y Equipo.

El Instituto para la Economía Social IPES, refleja en los estados financieros estos espacios, en las cuentas 164002 y 164004, de acuerdo con lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, numeral 10 Propiedades Planta y establece: “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”. y la Política contable de la entidad de Propiedades, Planta y Equipo “Bienes Muebles e Inmuebles” que en el numeral 5.1 dispone: “Se deberá tener en cuenta la intención con la cual la entidad adquiere los bienes tangibles, es decir, si la entidad los utilizará para propósitos administrativos, para producir bienes o prestar servicios, si generarán ingresos producto de su arrendamiento, que los mismos no estén disponibles para la venta y se prevé usarlos durante más de un periodo contable (...)”.

En conclusión, la solicitud de concepto está orientada a definir si el registro contable que se viene realizando por el IPES, dado que se tiene la titularidad de los bienes y actualmente se están adelantando acciones judiciales para recuperar el control de administración de los mismos, se encuentra ajustada a las disposiciones del marco normativo.

Cabe destacar que existen acciones para que, una vez realizada la recuperación de los bienes, se obtengan ingresos por el uso y aprovechamiento de estos espacios.”

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. (...)

#### 4.1.1. 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. (...)

## 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. (...)

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:

## “10. PPROPIEDADES, 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. (...)

### 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. (...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en la normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.

### 10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se

dispone del elemento o cuando no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

#### 10.5. Revelaciones

34. La entidad revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, los siguientes aspectos: (...)

i) el valor en libros de las propiedades, planta y equipo cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellas que estén garantizando el cumplimiento de pasivos;

j) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar); (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, indica:

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

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

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, los bienes denominados locales Caravana podrán ser reconocidos como activos si cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual, ello es, que los bienes sean controlados por la entidad, en cuanto al uso, acceso por parte de terceros, y se tengan sustancialmente los riesgos y beneficios asociados a los mismos; así como que la entidad espera obtener el potencial de servicio o beneficios económicos futuros que contribuyan a los flujos de efectivo y equivalentes al efectivo.

Por tanto, 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 mismo, si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados.

Por lo anterior, si la entidad al evaluar estos bienes, se cumple efectivamente con los criterios antes señalados, podrán entonces ser reconocidos como activos, para lo cual se deberán clasificar de acuerdo a la intención que se tenga sobre los mismos, y conforme a lo señalado en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de gobierno, que para el caso de las propiedades, planta y equipo, son aquellos bienes que se tienen con la finalidad de usarse para propósitos administrativos o la prestación de servicios, no se espera su venta en el curso de las actividades ordinarias y adicionalmente se prevé usarlos durante más de un periodo contable, de acuerdo a lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo.



Ahora bien, si como resultado del análisis realizado por la entidad para el reconocimiento de los bienes, se determina el no cumplimiento de los requisitos para su registro, la entidad no efectuará el reconocimiento de los bienes 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 se cumple con los requerimientos para su registro como elemento de propiedades, planta y equipo, de acuerdo a lo anteriormente expuesto.

Según el contexto expuesto en su consulta, los locales se encuentran reconocidos como propiedades, planta y equipo, y como parte de su medición posterior la Norma de propiedades, planta y equipo indica que la entidad debe evaluar si existe evidencia objetiva de deterioro, a efectos de determinar el estimativo de la posible pérdida de valor por las condiciones señaladas en las Normas de deterioro del Marco Normativo, 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 correspondiente de la cuenta 5351 - DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695 - DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Al margen del tratamiento contable, la entidad debió adelantar hasta el 31 de diciembre de 2017, el proceso de sostenibilidad contable contemplado en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, del Procedimiento de control interno contable, expedido mediante la Resolución N° 357 de 2008, razón por la cual se entiende que a esta fecha ya se había efectuado la depuración de las diferentes partidas por situaciones pasadas, así como debe evaluar permanentemente si se configura alguna de las causales que establece el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, emitido mediante Resolución N° 193 de 2016, ello para los casos en que los bienes ya hayan sido reconocidos y los mismos han dejado de cumplir con las condiciones para su reconocimiento, lo cual indica a la entidad que debe proceder a dar la baja en cuentas de los estados financieros, apoyándose en lo indicado en el Manual de políticas contables y procedimientos relacionados a la depuración que haya sido emitido por la Entidad, 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.

En caso que el resultado de la evaluación anterior determine que procede la baja en cuentas de los bienes, la entidad llevará a cabo uno de los siguientes tratamientos:

a) Si la baja en cuentas procede para bienes que obedecen a un deterioro registrado, se deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695 - DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTAS Y EQUIPO (CR), y acreditar las cuentas que representan las

propiedades, planta y equipo que se retirarían de la contabilidad, en caso de existir diferencia, se registra un débito en la subcuenta 589019 - Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890 - GASTOS DIVERSOS.

b) Si para los bienes que procede la baja en cuentas no existe deterioro, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 589019 - Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890 - GASTOS DIVERSOS, y acreditar las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16 - PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

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 831510 - Propiedades, planta y equipo, 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 el bien.

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. Cuando dichas investigaciones conlleven a que la entidad inicie un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares, por la administración o el manejo de los bienes públicos a los que se les efectuará la baja en cuentas, deberá reconocer este hecho debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 8361 - RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y acreditando la subcuenta 891521 - Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000055131 DEL 23-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de bienes donde no se tiene soporte de su titularidad, y de bienes incluidos en contabilidad pero que no se encuentran en los inventarios físicos. Baja en cuentas de elementos de propiedades, planta y equipo

Doctor

JUAN FERNANDO OSPINA HINESTROSA  
Subsecretario de Desarrollo Organizacional  
Municipio de Rionegro  
Rionegro, Antioquia

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500028989-2, del día 16 de agosto de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

“El proceso de bienes muebles históricamente estuvo a cargo de la Secretaria de Hacienda, y luego de una reestructuración administrativa fue delegada dicha función a la Subsecretaria de Desarrollo Organizacional, con dicha delegación fue entregada una base de datos con registros desactualizados y distantes de la realidad, por tal motivo solicitamos emitir lineamientos y/o conceptuar al respecto a los siguientes casos:

1. Para proceder de manera correcta y acorde a la normatividad vigente frente a nuestra realidad, agradecemos puedan dar lineamientos con respecto al ingreso a los bienes muebles que hoy no registran en el sistema de información de la entidad que dejaron en las instalaciones administraciones pasadas y de los cuales no se cuenta con evidencia documental que soporte que el Municipio de Rionegro tiene su titularidad, entre algunos los artículos encontramos computadores, impresoras, escritorios, entre otros.

2. En la base de datos entregada por la Secretaria de Hacienda se evidencian artículos de consumo, de los cuales se presume cumplieron su periodo de uso en los primeros años de su adquisición, dadas las condiciones de durabilidad, pues físicamente no fueron encontrados en las jornadas de inventarios; hablamos de elementos como libros, botiquines, descansa pies, cosedoras, perforadoras, micrófonos, atriles, sillas plásticas,

destornilladores, baquetas, tableros, carteleras, entre muchos otros, que hoy después de 20 años aun reposan en los registros del aplicativo de bienes de esta entidad.

3. Dentro del mismo sistema de información fueron identificados bienes que corresponden a la Personería y Concejo Municipal, teniendo en cuenta que ambos organismos tienen autonomía administrativa y presupuestal, queremos tener claridad sobre los roles y responsabilidades con respecto al ingreso, control y registro de los bienes adquiridos por dichos organismos.

4. Con base en que normatividad o lineamientos desde la Contaduría General de la Nación, se puede proceder con la baja definitiva de bienes dentro del sistema de información de la entidad, dado que hoy muchos bienes no existen físicamente como lo son: sillas, escritorios, mesas, vitrinas, computadores, entre otros, que posiblemente por ausencia de controles, procedimientos o políticas en el pasado, fueron retirados del ente local puesto que físicamente ya no existen.”

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. (...)

##### 4.1.1. 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. (...)

## 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. (...)

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 (...)

## 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 beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

## Capítulo VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

## “4.3. 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 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. (...)

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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los faltantes de fondos o bienes.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los faltantes de fondos o bienes cuando se recuperen.
- 2- El valor de los faltantes de fondos o bienes cuando se expida el acto administrativo que establezca la responsabilidad.
- 3- El valor de los faltantes de fondos o bienes cuando se expida el acto administrativo que exima de la responsabilidad. (...)

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)

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, indica:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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)

De otra parte, la CGN emitió la Resolución N° 525 de 2016, modificada por la Resolución N° 625 de 2018, por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, en donde establece:

#### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

#### 5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

##### 5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental.

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia.

## 5.2. 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.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas anteriormente, se procede a dar respuesta a cada uno de sus interrogantes.

### Interrogante 1

Respecto de los bienes que no se encuentran registrados en el sistema de información de la entidad y que provienen de administraciones pasadas, de los cuales no se encuentra evidencia documental que soporte que el Municipio tenga su titularidad, es necesario señalar que 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, el Municipio deberá evaluar si los bienes objeto de esta consulta cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual, ello es, que sean controlados por la entidad, en cuanto al uso, acceso por parte de terceros, y se tengan sustancialmente los riesgos y beneficios asociados a los mismos; así como que la entidad espera obtener el potencial de servicios de estos bienes. Si estos bienes cumplen efectivamente para la entidad con los criterios antes señalados, entonces podrán ser reconocidos como activos, para lo cual se deberán clasificar de acuerdo con la intención que se tenga sobre los mismos, y conforme a lo señalado en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno.

Respecto de los documentos soporte, la entidad debe adelantar todos las gestiones administrativas que razonablemente tenga a su alcance, en procura de la reconstrucción 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 soportes documentales correspondientes, tal como lo dispone la Norma del Proceso Contable y Sistema Documental anexa a la Resolución N° 525 de 2016, y sus modificaciones. Lo anterior, sin perjuicio de las acciones administrativas y legales que se deban adelantar como consecuencia de este hecho.

## **Interrogante 2**

Cuando existen elementos que se encuentran registrados en la contabilidad y que no cumplen con la condición de activo, o que se consideran inservibles, obsoletos o vencidos, la entidad debe proceder a la baja en cuentas. La entidad debitará la subcuenta

correspondiente de la cuenta 1695 - DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTAS Y EQUIPO (CR), y acreditará las cuentas que representan las propiedades, planta y equipo que se pretenden retirar de la contabilidad, en cuanto las razones obedezcan al deterioro de los bienes. En caso de que exista diferencia con el valor debitado en la cuenta 1695 - DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTAS Y EQUIPO (CR), o que existan razones para proceder a la baja en cuentas, por razones diferentes al deterioro, se registrará un débito en la subcuenta 589019 - Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890 - GASTOS DIVERSOS.

De acuerdo al contexto señalado, el procedimiento a realizar por la entidad corresponderá al indicado en la respuesta del interrogante 4, toda vez que se tratan de elementos que no cumplían para su reconocimiento en el momento de la elaboración de los saldos iniciales de la entidad.

### **Interrogante 3**

Frente a esta inquietud, me permito informarle que la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre el tema, 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.

### **Interrogante 4**

En el reconocimiento de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, la Entidad debió dar cumplimiento a lo indicado en el Instructivo N° 002 de 2015 de la CGN, el cual en primera instancia determina que es necesario identificar y clasificar aquellos bienes, derechos y obligaciones de la Entidad, para poder realizar su medición al 31 de diciembre anterior a la fecha de determinación de los saldos. Igualmente, una vez determinados los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, se debió efectuar la clasificación con base en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

La situación descrita en la consulta, se debe tratar como corrección de errores de periodos anteriores, de acuerdo al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, a efectos de corregir el reconocimiento efectuado de bienes inexistentes al momento de generar los saldos iniciales 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, el marco normativo señala que 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.

Según lo anotado, los ajustes de errores de períodos anteriores que por su materialidad exijan la reexpresión de estados financieros, corresponderán actualmente y según el caso consultado, a la información presentada a 31 de diciembre de 2018 en consideración a que las Normas de la Resolución 533 de 2015 empezaron a regir a partir del 1° de enero de 2018.

Al margen del cambio normativo contable, la entidad debe establecer el procedimiento que debe llevarse a cabo contablemente para la baja en cuentas de bienes, atendiendo a lo estipulado en la Resolución N° 193 de 2016 de la Contaduría General de la Nación, especialmente al numeral 3.2.15, así como a lo señalado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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 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.

Cuando dichas investigaciones conlleven a que la entidad inicie un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares, por la administración o el manejo de los bienes públicos a los que se les efectuara la baja en cuentas, deberá reconocer este hecho debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 8361 - RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y acreditando la subcuenta 891521 - Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000056841 DEL 04-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Ingreso por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento y medición de un inmueble recibido en donación, por diferencias entre las NICSP y el Régimen de Contabilidad Pública

Doctora

YHENY ALEJANDRA NARANJO FIGUEROA

Contadora

Instituto de Tránsito y Transporte de Sogamoso - Intrasog

Carrera 5 N° 1 - 45 (Código postal: 152211)

contabilidad@intrasog.gov.co

Sogamoso, Boyacá

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550003016-2, el día 28 de agosto de 2019, mediante la cual solicita concepto para el registro y medición de un inmueble recibido en donación, por parte de la Alcaldía Municipal, que se destinará para el funcionamiento de las instalaciones del instituto.

Al respecto, el Instituto revisó la doctrina contable, la cual establece “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.”

Adicionalmente, se consultó la NICSP 23 INGRESOS SIN CONTRAPRESTACION, la cual señala “En el momento del reconocimiento inicial, los regalos y donaciones, incluyendo los bienes en especie, se miden por su valor razonable en la fecha de adquisición, que puede ser determinado por referencia a un mercado activo, o mediante tasación. Una tasación del valor de un activo normalmente es ejecutada por un miembro de la profesión de tasación de reconocida cualificación profesional. Para muchos activos, su valor razonable será

fácilmente determinable por referencia a precios establecidos en un mercado líquido y activo. Por ejemplo, normalmente pueden obtenerse precios de mercado actuales para terrenos, edificios no especializados, vehículos y muchos tipos de planta y equipo.”

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

### CONSIDERACIONES

El párrafo 16, referente al numeral 10.2. Medición inicial de las propiedades, planta y equipo, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“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.” (Subrayado fuera del texto)

El párrafo 25, referente al numeral 1.3.2. Medición de los ingresos por transferencias, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“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 del texto)

Al respecto, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, en las definiciones de valor de los activos, estipula:

#### “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.”

## CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, me permito precisar que, de acuerdo a los preceptos establecidos desde el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es la entidad rectora responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para todo el sector público, 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 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 regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano, dentro de las cuales se incluye la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se 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 entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno.

Las entidades del Sector público colombiano no les corresponde implementar las NICSP, como lo menciona en su comunicación, sino la regulación local expedida por la Contaduría General de la Nación, razón por la cual este pronunciamiento solo hará referencia al Marco Normativo expedido por la CGN que le aplica al Instituto.

El reconocimiento y medición del inmueble donado por el Municipio al Instituto, se deberá realizar con sujeción a lo estipulado en la Norma de Ingresos sin contraprestación. Cuando el Municipio transfiera el control del predio al Instituto, este último reconocerá el bien mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el valor de mercado del activo recibido, en ausencia de este, el costo de reposición y, si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

Para la estimación del valor de mercado y del costo de reposición, se deberá atender a las definiciones establecidas en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000056951 DEL 07-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Inventarios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los terrenos en zonas de alto riesgo no mitigable. Erogaciones para la demolición de la construcción, cerramiento y revegetalización. Adquisición de derechos de posesión sobre predios en zonas de alto riesgo no mitigable. Reclasificación de los predios adquiridos.

Doctora  
MÓNICA RUBIO ARENAS  
Subdirectora Corporativa y de Asuntos Disciplinarios - IDIGER  
Instituto Distrital de Gestión de Riesgos y Cambio Climático  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002955-2, del día 23 de agosto de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Con el fin de efectuar el debido tratamiento contable en el reconocimiento de terrenos y mejoras adquiridas por el IDIGER en zonas de alto riesgo no mitigable y suelos de protección por riesgo, comedidamente solicito se reconsidere el concepto emitido por ustedes con el radicado CGN No. 20172000057531 de fecha 14-09-2017 de acuerdo con los siguientes hechos:

Antecedentes misionales

El IDIGER es un establecimiento público del orden distrital con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio.

Así, el Instituto Distrital de Gestión del Riesgo y Cambio Climático - IDIGER, a nivel distrital es la Autoridad Técnica en materia de gestión del riesgo conforme a lo señalado en el artículo 11 del acuerdo 546 de 2013<sup>1</sup>.

Con el fin de garantizar el interés general sobre el particular, se hace indispensable que la Administración Distrital adquiera los predios ubicados en zonas de alto riesgo, para salvaguardar la vida y la integridad física de las personas que los habitan y así garantizar la adopción de las medidas necesarias que permitan conjurar el riesgo público.

En el mismo sentido, el Acuerdo 001 de 2014 del Consejo Directivo del Instituto Distrital de Gestión de Riesgos y Cambio Climático - IDIGER, que establece sus estatutos en el artículo 7° determina que son sus funciones, además de las establecidas en el Acuerdo 546 de 2013 y el Decreto 173 de 2014, la de adquirir por enajenación voluntaria o expropiación por vía administrativa y/o expropiación por vía judicial, inmuebles en zonas de alto riesgo de conformidad con lo dispuesto en la Ley 388 de 1997 y demás normas concordantes y complementarias.

En cumplimiento de las funciones antes señaladas se emprende el proceso de enajenación voluntaria para propietarios con predios debidamente legalizados y registrados por sus propietarios en la oficina de instrumentos públicos y para poseedores que son titulares de un derecho, el IDIGER adquiere el derecho mediante un contrato de compraventa de mejoras.

Para el caso de las mejoras se adquiere únicamente la construcción sin el pago del precio del terreno, las cuales posteriormente serán demolidas y adecuadas, con el fin de salvaguardar la integridad física de las personas, pues de esta forma se suprime el riesgo, razón de ser del programa de reasentamiento.

Así las cosas el IDIGER, administra y custodia los predios (derechos de posesión y predios en zonas de alto riesgo) hasta que se surtan todos los requisitos establecidos en virtud de la Resolución 3168 de diciembre 31 de 2015 de la Secretaria Distrital de Ambiente “Por medio de la cual se establece el procedimiento para recibir, custodiar y manejar los inmuebles ubicados en zonas de alto riesgo no mitigable que hayan sido desalojados a través de planes o proyectos de reubicación de asentamientos humanos”. (Subrayado nuestro fuera de texto).

<sup>1</sup> “Por el cual se transforma el Sistema Distrital de Prevención y Atención de Emergencias -SDPAE-, en el Sistema Distrital de Gestión de Riesgo y cambio climático-SDGR, se actualizan sus instancias, se crea el Fondo Distrital para la Gestión de Riesgo y Cambio climático “FONDIGER” y se dictan otras disposiciones”

Por lo anterior, a la fecha no ha sido posible realizar la entrega parcial a la Secretaría Distrital de Ambiente, no obstante estos predios han sido registrados en la contabilidad desde 1997.

#### Antecedentes Normativos

El IDIGER debe acogerse a la siguiente normatividad.

Acuerdo 001 de 2014 del Consejo Directivo del INSTITUTO DISTRITAL DE GESTION DE RIESGOS Y CAMBIO CLIMATICO- IDIGER DE BOGOTA D.C., por el cual se establecen sus estatutos en el artículo 7 determina que son funciones del INSTITUTO DISTRITAL DE GESTION DE RIESGOS Y CAMBIO CLIMATICO — IDIGER DE BOGOTÁ D.C , además de las establecidas en el Acuerdo 546 de 2013, el Decreto 173 de 2014, sobre la facultad de adquirir por enajenación voluntaria o expropiación por vía administrativa y/o expropiación por vía judicial inmuebles en zonas de alto riesgo de conformidad con lo dispuesto en la Ley 388 de 1997 y demás normas concordantes y complementarias. (Subrayado nuestro fuera de texto).

Ley 388 de 1997, establece Artículo 2°.- El ordenamiento del territorio se fundamenta en los siguientes principios: “la distribución equitativa de cargas y beneficios”, y a su vez, en el artículo 58 prevé la adquisición de inmuebles por motivos de utilidad pública o interés social. (Subrayado nuestro fuera de texto).

El artículo 59 de la Ley 388 de 1997 faculta entre otros, a las entidades territoriales, a los establecimientos públicos y a las sociedades de economía mixta, para adquirir por enajenación voluntaria o decretar la expropiación de inmuebles cuando tales circunstancias se presenten. (Subrayado nuestro fuera de texto).

El artículo 61 de la Ley 388 dispone el procedimiento para la enajenación voluntaria basada en el avalúo comercial del predio. (Subrayado nuestro fuera de texto).

La Ley 1523 de 2012, por medio de la cual se adoptó la Política Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres, entre otras disposiciones, señaló en su artículo 1 que la gestión del riesgo, es un proceso social orientado a la formulación, ejecución, seguimiento y evaluación de políticas, estrategias, planes, programas, regulaciones, instrumentos, medidas y acciones permanentes para el conocimiento y la reducción del riesgo y para el manejo de desastres, con el propósito explícito de contribuir a la seguridad, el bienestar, la calidad de vida de las personas y al desarrollo sostenible; así mismo, en su artículo 2, hace referencia a los principios aplicables para la gestión del riesgo, entre los cuales resaltamos los de igualdad, protección, solidaridad social, auto conservación, interés público o social,

precaución, sostenibilidad ambiental, gradualidad, sistémico y de concurrencia, entre otros. (Subrayado nuestro fuera de texto).

Que el Decreto 255 de junio 12 de 2013 establece el procedimiento para la ejecución del programa de reasentamiento de familias que se encuentran en condiciones de alto riesgo en el Distrito Capital y se dictan otras disposiciones. (Subrayado nuestro fuera de texto).

Es así, como el reasentamiento en el IDIGER es el proceso de intervención de viviendas en condiciones de alto riesgo en estratos 1 y 2 en el Distrito Capital o su equivalente jurídico, con el fin de proteger la vida de las familias que las habitan. Al igual establece el Programa de Gestión Integral de Riesgos, que define el proyecto prioritario denominado Poblaciones Resilientes Frente a Riesgos y Cambio Climático, el cual incluye acciones para proteger la vida de las familias afectadas en situaciones de emergencia o en alto riesgo no mitigable, ya sea mediante procesos de reubicación de viviendas o la implementación de otras alternativas diseñadas por la Administración Distrital, tales como a) Relocalización transitoria, b) Reubicación, c) Reparación o reconstrucción de la vivienda. (Subrayado nuestro fuera de texto).

Por su parte, el Decreto 511 de 2010. “Por medio del cual se determinan y articulan funciones en relación con la adquisición de la propiedad y/o mejoras; titulación, recibo, administración, manejo y custodia, de los inmuebles ubicados en zonas de alto riesgo, y se dictan otras disposiciones”, establece entre otros, en sus artículos 2 y 3, lo siguiente:

Artículo 2°. - Corresponde a la Secretaría Distrital de Ambiente recibir, manejar y custodiar los inmuebles que se ubiquen en las zonas catalogadas como de alto riesgo no mitigable, ubicadas en el perímetro urbano, a partir de su entrega por parte de la Caja de Vivienda Popular o del Fondo de Prevención y Atención de Emergencias — FOPAE (actualmente IDIGER), según sea el caso.

La Caja de Vivienda Popular y el Fondo de Prevención y Atención de Emergencias - FOPAE, reportará a la Secretaría Distrital de Ambiente, los predios sobre los que se adquirieron las mejoras y recibirá la posesión adquirida por parte de dichas entidades.

Como responsable del manejo, custodia y administración de los suelos de protección, la Secretaría Distrital de Ambiente, analizará la conveniencia y pertinencia del saneamiento de la propiedad de dichos predios y lo informará al Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público.

Parágrafo: La Caja de Vivienda Popular y el Fondo de Prevención y Atención de Emergencias - FOPAE (actual IDIGER), entregará los predios catalogados como suelos de protección a la

Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca cuando los mismos se encuentren ubicados en la jurisdicción de dicha autoridad.

Artículo 3°. El Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público - DADEP adelantará los procesos administrativos o judiciales, incluidas las acciones de pertenencia a que haya lugar, tendientes a lograr su saneamiento de la propiedad sobre los predios catalogados como suelos de protección, de conformidad con la solicitud que sobre el tema realice la Secretaría Distrital de Ambiente.

Igualmente, el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público - DADEP incorporará como espacio público al Inventario General de Patrimonio Inmobiliario Distrital los predios desocupados por alto riesgo no mitigable, en cumplimiento del numeral 30 del artículo 140 del Plan de Ordenamiento Territorial.

La Resolución 3168 de diciembre 31 de 2015 de la Secretaría Distrital De Ambiente “Por medio de la cual se establece el procedimiento para recibir, custodiar y manejar los inmuebles ubicados en zonas de alto riesgo no mitigable que hayan sido desalojados a través de planes o proyectos de reubicación de asentamientos humanos”. (Subrayado nuestro fuera de texto).

En su artículo 8. “Manejo y custodia. El recibo, manejo y custodia de los predios ubicados en zonas de alto riesgo no mitigable que hayan sido desalojados a través de planes o proyectos de reubicación de asentamientos humanos, estará a cargo de la Dirección de Gestión Ambiental, dependencia que tendrá a su cargo la coordinación de las actividades previstas para la Secretaría Distrital de Ambiente en el Decreto 511 de 2010 y demás normas que lo modifiquen deroguen o sustituyan. Respecto de cada predio la Dirección de Gestión Ambiental diligenciará ficha técnica a fin de elaborar y mantener actualizada la base de datos correspondientes”. (Subrayado nuestro fuera de texto).

No obstante, para la entrega de estos terrenos catalogados de alto riesgo no mitigable se requiere el cumplimiento artículo 4 de la Resolución 3168. Condiciones: El recibo de predios catalogados de alto riesgo no mitigable por parte de la Secretaría Distrital de Ambiente, deberán cumplir por las siguientes condiciones:

1. Que se trate de predios desalojados como consecuencia de proyectos o planes de reubicación de asentamientos humanos.
2. Que se trate de predios ubicados en Áreas de Interés Ambiental.
3. Que sobre los predios no se requiera adelantar obras de mitigación.

4. Que los predios a recibir acumulen como mínimo un área de 2.000 m<sup>2</sup> en un solo globo de terreno: de tal forma que permita y optimice las actividades de vigilancia y custodia; así como la consolidación de un proyecto ambiental a implementar;
5. Que acumulen un área mínima en un solo globo de terreno de 1.000 m<sup>2</sup> pero que presenten una relación directa con cuerpos de agua y en general del recurso hídrico o con área de importancia ecosistémica.

Al respecto, es importante indicar que con estos requisitos han sido de imposible cumplimiento para esta y otras entidades del Distrito, toda vez que no se cuenta con predios cuya sumatoria de área cumpla con los globos de terreno solicitados, entre otros; es decir, que los predios a entregar deben acumular como mínimo un área de 2.000 m<sup>2</sup> en un solo globo de terreno, de tal forma que permita y optimice las actividades de vigilancia y custodia, así como la consolidación de un proyecto ambiental a implementar, y en este orden, el IDIGER posee predios distantes entre uno y otro y con un área promedio de 96m<sup>2</sup> promedio.

En cuanto al marco contable aplicable: el IDIGER debe dar cumplimiento a lo establecido en la Resolución 533 de 2015 y sus modificatorias. “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno y se dictan otras disposiciones”

Registro actual en los Estados Financieros:

El IDIGER actualmente registra en los Estados Financieros los costos asociados al proceso de adquisición predial, esto significa que realiza una asignación razonable de los costos incurridos en el mes, para luego ser distribuidos a los predios acorde a unos parámetros establecidos.

Su reconocimiento contable se efectúa en la subcuenta 152090— Otros productos en proceso de la cuenta 1520- Inventarios en proceso, los cuales se afectan de forma posterior por efecto de la capitalización de erogaciones en que se incurre para la demolición de la construcción, cerramiento y revegetalización en los casos que procedan estas actividades. Debe indicarse, que su reconocimiento como inventario busca dar cumplimiento al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, radicado número CGN N°20172000057531 de fecha 14-09-2017. (...)

## Conclusiones

En el marco de los antecedentes misionales y normativos expuestos anteriormente las adquisiciones efectuadas por el IDIGER responden a su cometido estatal y de acuerdo con



la norma su entrega se debe realizar a la Secretaría Distrital de Ambiente con las Condiciones antes mencionadas y su traslado a la fecha no ha sido posible.

De otra parte, el proceso de incorporación de los predios desocupados por alto riesgo no mitigable realizado por el DADEP al inventario del patrimonio inmobiliario distrital responde a un proceso administrativo de reporte para la consolidación de una base sobre los predios de propiedad del Distrito, y actualmente no incorpora mejoras y/o construcciones realizadas sobre predios cuya titularidad está a nombre de un particular hasta tanto no haya declaratoria de pertenencia por un juez competente - caso que se presentaría en las adquisiciones de posesiones-, como lo son las adquisiciones del IDIGER.

Si bien la adquisición se vincula de forma inicial a un proceso enmarcado en la gestión del riesgo, sobre estas adquisiciones como se indicó en apartes anteriores, se plantean situaciones que se pueden suscitar con este tipo de adquisiciones, que determinan necesario replantear el concepto emitido por la CSN mediante radicado 20172000057531, de forma que se refleje razonablemente los hechos económicos asociados al respecto.

Así, para el caso de adquisición de mejoras (construcciones) por parte del IDIGER dado el fin previsto sobre estas — su demolición, no debe capitalizarse toda vez que se presenta una sobreestimación del activo. Así mismo, se cuestiona sobre el reconocimiento como inventario de toda adquisición efectuada como quiera que esta entidad no funcione como intermediario en un proceso, sino que adquiere estos predios para dar cumplimiento a sus fines misionales.

De otra parte, sobre los terrenos que se adquiere, se cuestiona si una vez adquiridos al no tener otro fin o destino que evacuar a las personas que los habitan para evitar la configuración de un riesgo, deba reconocerse como activos (terrenos de uso futuro indeterminado o terrenos no explotados) toda vez que su potencial de servicio se prestó al momento de la adquisición. Así mismo, se analiza que aspectos determinarían su posible afectación de deterioro sin tener definido un potencial de servicio en específico, luego de su adquisición.

En el caso de adquisición de derechos de posesión se pregunta la entidad si, estos puedan constituirse en activos contingentes, ya que se adquiere el derecho de señor y dueño sin que se haya adquirido su propiedad, y si en un futuro se adquiere su propiedad por prescripción, ello llevaría a su activación en donde se cuestiona ¿Cuál sería la base de medición para su incorporación y afectación contable?

Por otra parte, en los casos en que las adquisiciones se activen, cuándo se llegue a determinar o fijar una destinación particular como, por ejemplo, destinar un terreno como

bien de uso público — parque-, como se procedería a la reclasificación de este, o se debe revisar cómo se procedería la afectación contable sobre el evento en que se presente invasión sobre bienes activados?;¿Cómo procedería afectación contable sobre posibles entregas de bienes activados?, ¿Sobre las intervenciones que se puedan presentar, en que eventos estas erogaciones podrían constituirse en valores capitalizables para los activos que se clasifiquen con uso futuro indeterminado?

#### Solicitud

De acuerdo con todo lo anteriormente expuesto, de manera respetuosa se solicita reconsidere el concepto emitido en vigencias anteriores y se indique las afectaciones contables que proceda en las situaciones que se puede suscitar con este tipo de adquisiciones, para efectuar un adecuado reconocimiento contable de las mismas en los estados financieros. (...)"

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.1. Activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para las entidades de gobierno, establece:

##### “6.1.1. Activos

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

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

En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. (...)

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

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)

Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que:

## “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. ... (...)

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)

En lo relacionado con el tema, el Catálogo General de Cuentas, incorporado mediante la Resolución 620 de 2015, describe la cuenta 1605-TERRENOS así: “Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agrícola. También incluye los terrenos de propiedad de terceros y los de uso futuro indeterminado que cumplan con la definición de activo.” (Subrayado fuera de texto)

En el mismo documento, se describe la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS en los siguientes términos: “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades.”

El artículo 762 del Código Civil Colombiano estipula: ARTÍCULO 762. <DEFINICION DE POSESION>. La posesión es la tenencia de una cosa determinada con ánimo de señor o dueño, sea que el dueño o el que se da por tal, tenga la cosa por sí mismo, o por otra persona que la tenga en lugar y a nombre de él. El poseedor es reputado dueño, mientras otra persona no justifique serlo.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye lo siguiente:

### 1. Reconocimiento de los terrenos en zonas de alto riesgo no mitigable

Respecto al reconocimiento de los terrenos adquiridos por IDIGER en zonas de alto riesgo no mitigable y suelos de protección por riesgo, la entidad deberá evaluar si cumplen con la definición de activo contenido en el Marco Conceptual y de ser así, reconocerlo ateniendo alguno de los siguientes escenarios:

a. Se reconocerán como inventario si desde un principio se ha definido que son predios o terrenos que serán trasladados sin contraprestación a otras entidades públicas.

b. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo aquellos predios mantenidos bajo en control de IDIGER que tienen capacidad para prestar servicios que contribuyan a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo, en la cuenta y subcuenta que corresponda por los conceptos de terrenos no explotados, terrenos sin destinación específica o terrenos para protección ambiental.

Ahora bien, aquellos predios o terrenos sobre los cuales no se espere un potencial de servicio para la entidad como consecuencia de restricciones que impiden a corto o largo plazo ser explotados, usados o destinados para la protección ambiental, como es el caso de los predios con graves afectaciones por desastres o catástrofes naturales, la entidad los reconocerá como gasto.

## 2. Erogaciones para la demolición de la construcción, cerramiento y revegetalización

Los costos incurridos en el proceso de demolición de construcciones, cerramientos y revegetalización sobre terrenos en zonas de alto riesgo no mitigable se reconocerán como gastos en el estado de resultados, cuando se traten de erogaciones destinadas a conservar y recuperar la capacidad normal de uso del activo, más no para la construcción de otro inmueble. En caso tal que sean costos de preparación del lugar para la ubicación física de una nueva construcción, la entidad los reconocerá como parte del costo del nuevo activo.

Cabe destacar que se reconocen como mayor valor del activo los costos directamente atribuibles a la adquisición de los predios, así como aquellas mejoras o adiciones que 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.

Por lo anterior, se modifica la comunicación con número de radicado 20172000057531, del 14 de septiembre de 2019, dirigido a la doctora Mónica Rubio Arenas, Subdirectora Corporativa y de Asuntos Disciplinarios del Instituto Distrital de Gestión de Riesgos y Cambio Climático - IDIGER, respecto el tratamiento contable de los costos incurridos en el proceso de demolición de construcciones, cerramiento y revegetalización de terrenos de alto riesgo no mitigable. Así mismo, se modifica la subcuenta y cuenta de inventarios usada para registrar los terrenos que serán trasladados a otras entidades públicas por la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510- MERCANCÍAS EN EXISTENCIAS.

## 3. Adquisición de derechos de posesión sobre predios en zonas de alto riesgo no mitigable

La entidad debe evaluar si el predio sobre el cual tiene el derecho de posesión cumple la definición de activo contenido en el Marco Conceptual, dentro de la cual se contempla el control como principal criterio de reconocimiento contable, definido como la capacidad de la entidad para usar

un recurso o definir el uso que un tercero debe darle para obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, sin que la titularidad jurídica del recurso sea esencial para efectos de determinar su existencia.

Esto quiere decir que, aunque la entidad no ostente la propiedad del predio, podrá reflejar en sus estados financieros el activo cuando cumpla los criterios para su reconocimiento, midiéndolo por el valor de adquisición del derecho de posesión más los costos directamente atribuibles a la ubicación en el lugar y en las condiciones necesarias. En caso tal que no cumpla con los criterios de reconocimiento como activo, revelará en notas a los estados financieros y de ser el caso, registrará el predio en cuentas de orden.

#### 4. Reclasificación de los predios adquiridos

En relación con los terrenos invadidos, la entidad deberá analizar y determinar si las circunstancias de la invasión revisten de características coyunturales de las cuales se prevé que la entidad recuperará la posesión y uso tales bienes, podrá mantenerlos dentro de la información financiera o, en caso contrario, realizar la baja en cuentas considerando que, según el Marco conceptual, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Por lo anterior, si la entidad determina que los predios invadidos por terceros no cumplen con los criterios de reconocimiento, se deberá realizar la baja en cuentas debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas en las que se haya clasificado los activos. Adicionalmente debitará la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y acreditará la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otra parte, si la entidad define que los terrenos aun cumplen con los criterios de reconocimiento de los activos, pero por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades, los deberá reclasificar debitando en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas en las que se haya clasificado los activos.

Ahora bien, respecto a los predios sobre los cuales se fijan una destinación particular, la entidad deberá efectuar la reclasificación respectiva en la cuenta y subcuenta que se ajuste a las nuevas condiciones frente a su uso y destinación. En el caso de los terrenos destinados para la construcción de parques públicos, estos deberán ser reclasificados como bien de uso público.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000057111 DEL 07-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de elementos fungibles y activos fijos recibidos en comodato o para uso por la entidad.

Coronel  
GUILLERMO GARZÓN FERNÁNDEZ  
Director Administrativo y Financiero (E)  
Policía Nacional  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003088-2, del 3 de septiembre de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre el procedimiento contable para el registro y control de los bienes (devolutivos y consumo) recibidos en la Entidad, por parte de los Fondos Cuenta FONSECON y FONSET, en los siguientes términos:

“En atención a la Ley 418 del 26 de diciembre de 1997 “Por la cual se consagran unos instrumentos para la búsqueda de la convivencia, la eficacia de la justicia y se dictan otras disposiciones”, reglamentada en el Decreto 399 del 14 de febrero de 2011 “Por el cual se establece la organización y funcionamiento del Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana y los Fondos de Seguridad de las Entidades Territoriales y se dictan otras disposiciones”, respetuosamente solicito al ente de regulación contable, su concepto sobre el tratamiento contable que ha venido dando la Institución a los bienes de consumo como: combustible, partidas de alimentación, capacitación, mantenimiento de instalaciones, entre otros; recibidos por parte de los fondos territoriales - FONSET, teniendo en cuenta que las alcaldías son la entidades que ejecutan los recursos, así como también, desarrollan todo el proceso contractual, hasta el pago de dichas obligaciones, es decir están reconociendo el gasto en sus Estados Financieros.

Es de anotar, que los recursos de estos Fondos Cuenta, son designados en los comités de seguridad local que lidera la Alcaldía Municipal, no solo para ser asignados a la Policía Nacional, sino a las diferentes entidades que garantizan la seguridad y convivencia en la jurisdicción como: Fiscalía, Ejército Nacional, Armada Nacional, entre otras; en muchos

casos no se conoce el valor que recibirá la institución, ni la cantidad bienes o servicios (Sic), si no, la clase de bienes (combustible, mantenimiento, alimentación, etc.), razón por la cual, cuando la institución (Comando de Policía) los recibe, diligencia unas planillas en Excel para su control administrativo, las cuales hacen llegar a la Alcaldía para sus respectivas acciones administrativas, como se indicó anteriormente, la Alcaldía ejecuta los contratos correspondientes y el pago de las obligaciones, reflejando la realidad en sus Estados Financieros; con el fin de no generar una doble afectación del gasto, la Policía Nacional no realizar los registros del ingreso ni el gasto de esta clase de bienes (consumo); razón por la cual, respetuosamente solicitamos su concepto, a fin de determinar si el procedimiento que se está adelantando es correcto o se requiere de un cambio en el mismo.

En el caso de los Activos (devolutivos o activos fijos) la entidad básicamente recibe edificaciones (Estaciones de Policía), las cuales en la mayoría de los casos no son transferidas a la Institución, sino se reciben a través de un contrato de comodato y en otros un permiso de uso. De acuerdo a estas condiciones se están registrando en la correspondiente subcuenta 164028 Edificaciones de propiedad de terceros de la cuenta 1640 EDIFICACIONES y en el caso de los permisos de uso en cuentas de orden acreedoras subcuenta 930806 Bienes, de la cuenta 9308 RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS”.

## CONSIDERACIONES

El Decreto 399 de 2011, por el cual se establece la organización y funcionamiento del Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana y los Fondos de Seguridad de las Entidades Territoriales y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 1°. Naturaleza jurídica. De conformidad con el artículo 122 de la Ley 418 de 1997, el Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, FONSECON, es una cuenta especial, sin personería jurídica, administrada por el Ministerio del Interior y de Justicia como un sistema separado de cuenta.

Artículo 2°. Objetivos del Fondo. El FONSECON tendrá como objeto recaudar y canalizar recursos tendientes a propiciar la seguridad y convivencia ciudadana para garantizar la preservación del orden público y todas aquellas acciones tendientes a fortalecer la gobernabilidad local y el fortalecimiento territorial, en el marco de la Política y la Estrategia Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana.

Artículo 3°. Origen de recursos. Los recursos del FONSECON serán los que recaude la Nación por concepto de la contribución especial del 5% de que trata la Ley 418 de 1997, prorrogada,



modificada y adicionada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1421 de 2010.

Artículo 4°. Gastos operativos. El FONSECON podrá destinar recursos a gastos operativos, logísticos y de administración, que sean estrictamente necesarios y estén directamente relacionados, para evaluación, aprobación y seguimiento de los programas y proyectos. En ningún caso estos gastos podrán superar el 1.5% del Plan Anual de Inversiones de que trata el numeral 3 del artículo 6° del presente decreto. (...)

Artículo 9°. Fondos Territoriales de Seguridad y Convivencia Ciudadana - FONSET. De acuerdo con lo establecido en el artículo [119](#) de la Ley 418 de 1997, prorrogada, modificada y adicionada por las Leyes 548 de 1998, 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1421 de 2010, artículo 6°, todo municipio y departamento deberá crear un fondo cuenta territorial de seguridad y convivencia ciudadana, con el fin de recaudar los aportes y efectuar las inversiones de que trata la mencionada ley.

Parágrafo. El Ministerio del Interior y de Justicia diseñará y pondrá en funcionamiento, en el término de tres (3) meses, contados a partir de la vigencia del presente decreto, un sistema que le permita verificar la creación de los FONSET en las entidades territoriales y realizar seguimiento a las inversiones que las entidades territoriales realizan con los recursos de los FONSET. El sistema debe permitir conocer los recursos que anualmente ingresan a cada fondo cuenta territorial de seguridad, así como los proyectos y actividades que se financian con éstos.

Artículo 10. Naturaleza jurídica y administración de los FONSET. Los FONSET son fondos cuenta y deben ser administrados como una cuenta especial sin personería jurídica. Serán administrados por el Gobernador o Alcalde, según el caso, quienes podrán delegar esta responsabilidad en el Secretario de Gobierno, o quien haga sus veces". (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, sobre los 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.

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.”

Por su parte, sobre el reconocimiento de ingresos y gastos, se establece:

#### “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.

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. Los procedimientos de distribución estarán diseñados a fin de que se reconozca el costo o gasto en los periodos contables en que se consuma el potencial de servicio o se generen los beneficios económicos relacionados con estos recursos”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

##### 1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

### 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”.

## CONCLUSIONES

Los bienes recibidos sin contraprestación serán reconocidos dentro de la situación financiera de la Policía Nacional en la medida que se cumplan los criterios de reconocimiento como activo, esto es, tenga el control sobre los bienes y espere un potencial de servicios o generar beneficios económicos futuros. La contrapartida será un ingreso por transferencia en el resultado del periodo.

De esta manera, la recepción de los elementos fungibles en condiciones que permitan su control y medición fiable, se incorporarán dentro de la información financiera y se clasificarán en el grupo 15-INVENTARIOS, que posteriormente se llevarán al gasto en la medida que se vayan consumiendo en el desarrollo de las operaciones de la entidad.

Cuando no sea posible efectuar control sobre los elementos fungibles recibidos y no se pueda establecer una medición fiable, no se reconocerán dentro de la información financiera, pero si se deberá revelar cualitativamente tal hecho en las notas a los estados financieros.

Sobre los bienes recibidos en comodato o con permiso de uso, la entidad deberá evaluar, soportada en juicios profesionales, la esencia económica subyacente de la transacción, con independencia de su forma legal, para definir si recibe la transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial del servicio del activo. En tal caso, la entidad

deberá incorporar el activo en su sistema de información contable aun cuando no se transfiera la titularidad.

Como complemento a lo anterior, para el reconocimiento contable de los bienes muebles e inmuebles recibidos en comodato, la entidad aplicará los lineamientos establecidos sobre el particular en las conclusiones del Concepto CGN N° 20162000028891, emitido el día 27 de septiembre de 2016, dirigido al coronel Nelson Guaidía Amézquita, contador general de la Policía Nacional, el cual se adjunta a esta comunicación.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000057121 DEL 07-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Régimen de Contabilidad Pública precedente
	<b>TEMAS</b>	Deudores Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los recursos entregados en administración a otras entidades públicas mediante fiducia mercantil.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Corrección de errores por hechos no reconocidos en periodos anteriores.

Doctora  
SONIA MOSQUERA TRUJILLO  
Jefe oficina de recursos físicos y financieros  
Gestora Urbana de Ibagué  
Ibagué - Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550003075-2 del 02 de septiembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre la siguiente situación:

“El 8 de septiembre de 2014 nuestra entidad Banco Inmobiliario Gestora Urbana de Ibagué Nit 809.009.742-2 código 92800000 suscribió contrato de FIDUCIA MERCANTIL DE ADMINISTRACION FIDEICOMISO PORTAL DE - SAN GABRIEL con la FIDUCIARIA ALIANZA para el manejo de 386 subsidios complementarios de vivienda con recursos provenientes de:

- Aporte del Banco Inmobiliario Gestora Urbana de Ibagué, representado en un lote para la construcción del proyecto de vivienda.
- Recursos de convenio Interadministrativo 0020 del 22 de agosto de 2014 por Valor de \$480.879.672 suscrito con la Alcaldía de Ibagué.

- Recursos de convenio Interadministrativo 0680 del 04 de agosto de 2014 por valor de \$1.830.000.000 con la Gobernación del Tolima; para un valor total de \$2.310.879.672 con los cuales se constituyó la fiducia anteriormente descrita estos recursos fueron desembolsados a la Fiduciaria ALIANZA el 21 de octubre de 2014.

El 31 de marzo de 2014 la Gestora Urbana celebro (Sic) contrato asociativo para la contratación del socio constructor con la constructora Ávila Ltda., para la ejecución de un proyecto de vivienda...

En el mes de febrero de 2015 la fiduciaria ALIANZA giro (Sic) la suma de \$1.152.675.933,00 a la Constructora Ávila quien fue la empresa que se ganó la licitación para el desarrollo de la construcción de las 380 viviendas por el pago de la construcción de las obras de urbanismo del proyecto. Estos dineros no fueron reconocidos por la gobernación del Tolima como avance de obra, en razón a que el aporte realizado por esta entidad tenía como objeto entregar subsidios complementarios a los beneficiarios del proyecto; motivo por el cual la Gobernación del Tolima liquidó unilateralmente el convenio 0680 del 04 de agosto de 2014 y en la actualidad se adelanta cobro coactivo por el valor total \$1.830.000.000, contra nuestra entidad.

La Gestora Urbana no realizo (Sic) el registro contable de la información anteriormente detallada, en razón a que las áreas encargadas de esta información no la suministraron al área contable. El pasado mes de junio recibimos una comunicación por parte de la Gobernación del Tolima respecto del saldo que ellos reportaron en las cuentas recíprocas (Sic) del segundo trimestre del 2019, al revisar este saldo en nuestros Estados Financieros se evidencio (Sic) que las actuaciones descritas anteriormente no fueron registradas en los Estados Financieros y por consiguiente el saldo en las cuentas Recíprocas (Sic) no concuerda.

Por lo anteriormente expuesto solicitamos su valiosa colaboración en el sentido de orientarnos respecto a:

- El registro contable del valor de la compra del terreno que fue entregado como aporte de la Gestora a la Fiducia ALIANZA y el registro de la entrega del mismo, teniendo en cuenta que el valor de compra del terreno fue por valor de \$895.125.000 y el valor de entrega como aporte a la Fiducia fue de \$142.702.560,00.

- El registro contable de los recursos recibidos como aporte de la Gobernación del Tolima y la Alcaldía Municipal de Ibagué y la constitución de la Fiducia con los aportes anteriormente mencionados.

- El registro contable del desembolso realizado por la Fiducia a la Constructora Ávila Ltda., teniendo en cuenta que en la empresa solo existe como soporte una certificación del interventor externo sobre el avance de ejecución de las obras de urbanismo por valor de \$1.780.070.000,00

Sobre el estado del contrato asociativo N° 018 de 2014; se declaró incumplimiento y terminación del contrato asociativo, en el cual se impuso multa al contratista, actualmente está en proceso de liquidación del contrato asociativo.

Respecto de los recursos y el inmueble que se encuentran en el patrimonio autónomo se oficia a Alianza Fiduciaria y dicha entidad, remitió la minuta de devolución de los bienes inmuebles la cual está en estructuración para su correspondiente envío a revisión y posterior registro”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La CGN expidió la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015 (modificada por la Resolución 693 de 2016) por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones. En el artículo 4° de dicha resolución estableció el cronograma para la implementación del nuevo Marco Normativo para todas las entidades de gobierno y definió que el periodo de preparación obligatoria “es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este período, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN” (Subrayado fuera del texto). Así mismo, establece que el primer periodo de aplicación “es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este período, la contabilidad se llevará bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos” (Subrayado fuera del texto).

Por lo anterior, en lo relacionado con los hechos económicos transcurridos durante el año 2014, la entidad debió aplicar el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establecido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007 y sus modificaciones.

Es así como, la Resolución 355 de 2007 adoptó el Plan General de Contabilidad Pública el cual contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP). Dicho plan estableció lo siguiente:



## “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

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.

133. El Costo Histórico será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia, buscando que la información contable no pierda confiabilidad en la medida en que transcurra el tiempo. Los criterios de actualización son: Costo reexpresado, Valor presente neto, Costo de reposición, Valor de realización y Valor razonable”.

Por su parte, el numeral 9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo, de dicho plan estableció:

“165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. 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” (Subrayado fuera del texto).

En lo relacionado con los soportes, el numeral 9.2 señalaba que:

#### “9.2 NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

335. Noción. Las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad definen criterios uniformes para que las entidades contables públicas realicen el registro de las transacciones, hechos y operaciones relacionados con sus actividades. Estas normas comprenden las formalidades de tenencia, conservación y custodia y reconstrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; la oficialización de los libros de contabilidad; la clasificación de los documentos soporte, y la elaboración de los comprobantes de contabilidad, con el fin de garantizar la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública y su posterior exhibición para efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las autoridades que los requieran.

336. Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública y pueden ser elaborados, a elección del representante legal, en forma manual o automatizada de acuerdo con la capacidad tecnológica y operativa de la entidad contable pública que se trate.

##### 9.2.1 Soportes de contabilidad

337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Resolución 356 de 2007 incorpora al RCP el Manual de Procedimientos que define 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). Dicho manual está conformado por el Catálogo General de Cuentas, los

Procedimientos y los Instructivos Contables. El título II del libro II estableció los procedimientos contables dentro de los cuales el Capítulo XIX señalaba el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente. Dicho Procedimiento señala lo siguiente:

#### “12. FIDUCIA MERCANTIL

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se 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. Cuando el activo tenga asociadas depreciaciones, provisiones, valorizaciones y su correspondiente superávit, el registro contable debe considerar la disminución de estos conceptos. La diferencia que se presente se reconoce en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS o en la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS, según corresponda.

(...)

#### 14. PAGO DE OBLIGACIONES POR LA SOCIEDAD FIDUCIARIA

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública se efectúa debitando la subcuenta y cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

(...)

## 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-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

(...)

## 29. FIDUCIA MERCANTIL CON RECURSOS DE OTRAS ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

Cuando los recursos de una entidad contable pública sean administrados por otra entidad contable pública, a través de fiducia mercantil en la que esta última entidad participa como fideicomitente, deben efectuarse los siguientes registros contables:

La entidad contable pública 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 o la subcuenta y cuenta que identifiquen el derecho directamente recaudado por la sociedad fiduciaria.

La entidad contable pública que administra los recursos, a través de fiducia mercantil, acredita la subcuenta 930804-Recursos entregados-Fiducia mercantil, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y debita la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB).

Por lo menos al finalizar el mes, y con base en la información que presente la sociedad fiduciaria, la entidad contable pública que participa como fideicomitente debe ajustar el

saldo en cuentas de orden de los recursos administrados a través de fiducia mercantil. Al mismo tiempo debe suministrar a la entidad contable pública propietaria de los recursos, la información para actualizar los derechos en fideicomiso” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en cuanto al Catálogo de Cuentas de la Resolución 356 de 2007, establece la definición de las siguientes cuentas:

#### “1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

##### DESCRIPCIÓN

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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja, 1106-Cuenta Única Nacional y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

(...)

#### 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

##### DESCRIPCIÓN

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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en instituciones financieras, y las subcuentas y cuentas de los grupos 13-Rentas por cobrar, 14-Deudores, la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-Recursos recibidos en administración y las subcuentas y cuentas de los grupos 22-Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central y 23-Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados.

(...)

## 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil, que dan al fideicomitente la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.

La contrapartida corresponde al tipo de bien o derecho entregado para la constitución del patrimonio autónomo.

(...)

## 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

(...)

## 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos de terceros administrados por la entidad contable pública, que se encuentran en su poder o que han sido entregados para ser administrados por terceros.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros” (Subrayado fuera del texto).

En lo relacionado con la nueva regulación contable pública, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, por 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.

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno 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.

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 de texto).

## CONCLUSIONES

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

De acuerdo con lo expresado en la consulta, los hechos económicos mencionados ocurrieron en el año 2014, por lo que la entidad debió aplicar el Régimen de Contabilidad Pública establecido en las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2007. En ese sentido, a continuación, se señala el tratamiento contable que se debió desarrollar bajo ese contexto normativo.

**-El registro contable del valor de la compra del terreno que fue entregado como aporte de la Gestora a la Fiducia ALIANZA y el registro de la entrega del mismo, teniendo en cuenta que el valor de compra del terreno fue por valor de \$895.125.000 y el valor de entrega como aporte a la Fiducia fue de \$142.702.560,00.**

De acuerdo con el numeral 9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo del Plan General de Contabilidad Pública adoptado mediante Resolución 354 de 2007, este tipo de activos debieron reconocerse por su costo histórico el cual estaba 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. De tal forma que, para el caso de la adquisición de los terrenos, se debió registrar en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605 Terrenos, por el precio de compra más los costos adicionales en los que se haya incurrido para su uso y disposición.

Ahora bien, para el caso de la entrega de dicho terreno a la fiducia, se debió observar lo establecido en el numeral 13. CONSTITUCIÓN DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, el cual establecía que la constitución del patrimonio autónomo debía efectuarse por el valor de transferencia de los bienes y derechos a la Sociedad Fiduciaria, para lo cual se debitaba la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acreditaba la subcuenta de la cuenta que hubiera identificado el activo transferido.



Adicionalmente, si se hubiese presentado un menor valor entre el valor en libros del activo entregado y el valor de la constitución del patrimonio autónomo, la entidad tenía que debitar la 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-GASTOS FINANCIEROS.

**- El registro contable de los recursos recibidos como aporte de la Gobernación del Tolima y la Alcaldía Municipal de Ibagué y la constitución de la Fiducia con los aportes anteriormente mencionados.**

De acuerdo con lo establecido en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente, cuando el Patrimonio autónomo es constituido a través de otras entidades públicas, existen dos roles principales: La entidad contable pública titular de los recursos y la entidad contable pública que administra los recursos.

En ese sentido, la Gobernación del Tolima y la Alcaldía Municipal de Ibagué eran entidades públicas titulares de los recursos que se entregaron en el marco de los convenios 0020 del 22 de agosto de 2014 y 0680 del 04 de agosto de 2014. Por su parte, la Gestora Urbana de Ibagué quien figura como fideicomitente, sería la entidad contable pública administradora de los recursos ante el patrimonio autónomo.

Dado lo anterior, cuando la Gobernación y la Alcaldía entregaron los recursos a la Gestora Urbana de Ibagué para que esta última los administrara a través de un patrimonio autónomo, la Gobernación y la Alcaldía debieron debitar la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la Gestora Urbana de Ibagué debió debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la información reportada por la Gestora Urbana de Ibagué sobre la constitución del patrimonio autónomo, las entidades titulares de los recursos debieron debitar la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditar la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente debió debitar la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y

acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debió llevar registro en cuentas de orden debitando la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Si recursos hubieran sido girados directamente al patrimonio autónomo, la entidad que actúa como fideicomitente debió registrar el desembolso en las cuentas de orden. Por su parte, las entidades titulares de los recursos debieron la subcuenta 192603-Fiducia mercantil Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

La Gestora Urbana de Ibagué debió reportar a la Gobernación y a la Alcaldía la información recibida de la fiduciaria sobre la gestión de los recursos. Con esta información, dichas entidades debieron atender lo establecido en los otros numerales relacionados con fiducia mercantil que les hubiera sido aplicables, en proporción a los recursos aportados.

Por su parte, la Gestora Urbana de Ibagué debió aumentar o disminuir los saldos de la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso

**- El registro contable del desembolso realizado por la Fiducia a la Constructora Ávila Ltda., teniendo en cuenta que en la empresa solo existe como soporte una certificación del interventor externo sobre el avance de ejecución de las obras de urbanismo por valor de \$1.780.070.000,00**

En cuanto al giro de recursos realizado por la sociedad fiduciaria a la empresa constructora, el registro contable que debieron realizar la Gobernación y de la Alcaldía como titulares de los recursos, se debió efectuar debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se estuviera cancelando o la subcuenta que hubiera correspondido de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, según sea el caso, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

En cuanto al soporte idóneo para la legalización de los recursos entregados por la Fiduciaria, se debió observar lo establecido en las Normas Técnicas Relativas a los Soportes, Comprobantes y Libros de Contabilidad, así como lo establecido en el Procedimiento de control interno contable establecido en la Resolución 357 de 2008.

Adicional a las conclusiones desarrolladas anteriormente, es importante tener en cuenta que la Gestora Urbana de Ibagué, bajo la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública actual, particularmente en lo establecido en la Resolución 533 de 2015 que incorporó el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, deberá evaluar si los hechos económicos planteados en la consulta conllevan a la realización de la corrección de un error contable en el marco de lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000057661 DEL 09-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición posterior de los bienes inmuebles clasificados en propiedades, planta y equipo y bienes de uso público. Aplicación de técnicas de avalúos para propiedades, planta y equipo.

Señor  
MIGUEL ANTONIO PINEDA ACOSTA  
Director Administrativo  
L&Q Revisores Fiscales Auditores Externos  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550003114-2, el día 4 de septiembre de 2019, mediante la cual solicita concepto frente a las siguientes inquietudes:

“1. Informarme si los Bienes de Beneficio y Uso Público en Construcción (cuenta contable 1706) en el que se incluyen red carreteras, puentes, calles urbanas, plazas públicas; parques recreacionales, Bienes de uso público representados en bienes de arte y cultura), así como la maquinaria y equipo en montaje (cuenta 1620), que incluye equipo de transporte, tracción y elevación); y Plantas, Duetos y Túneles (cuenta 1645), que incluyen plantas de tratamiento, acueductos (Sic), acueductos y canalización; y las redes, líneas y cables (Cuenta 1650) que incluye redes eléctricas, pueden catalogarse como bienes inmuebles.

2. Si es así, entonces cual sería el método más apropiado para efectuar la medición posterior de estos bienes.

3. Se puede, para ello, ¿aplicar las técnicas de avalúo utilizadas para el avalúo de la propiedad, planta y equipo?”

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

## CONSIDERACIONES

### Pregunta 1

Los artículos 654, 655, 656, 657 y 658 del Código Civil, señalan:

“ARTICULO 654. LAS COSAS CORPORALES. Las cosas corporales se dividen en muebles e inmuebles.

ARTÍCULO 655. MUEBLES. Muebles son las que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellas a sí mismas como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas.

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.”

### Preguntas 2 y 3

El numeral 10.3. Medición posterior de las propiedades, planta y equipo, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“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.

(...)

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.

(...).

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.

(...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en la normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones Marco Normativo para Entidades de Gobierno recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 11.3. Medición posterior de los bienes de uso público, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio.

(...)

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

17. La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo. La estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

19. 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 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 servicios prestados. 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 del potencial de servicio incorporado en el activo.

(...)

22. Para los elementos de los bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad evaluará, como mínimo, al final del periodo contable si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. El deterioro se medirá como la diferencia entre valor en libros del activo y el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable corresponde a la diferencia entre el valor en libros del activo y el costo de sustitución de la parte dañada ajustado por la depreciación acumulada de la misma.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas de deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “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.

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.

(...)

### 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.

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.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.

13. Luego de reconocer una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización del activo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida. Esto permitirá distribuir el valor en libros

ajustado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

### Pregunta 1

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN le están asignadas entre otras, las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, así como emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la CGN. Por lo tanto, para resolver sus inquietudes se sugiere acudir a las definiciones señaladas por el Código Civil en sus artículos 654 a 658.

### Preguntas 2 y 3

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que para la medición posterior de los bienes clasificados como Propiedades, planta y equipo o como Bienes de uso público, se deberá atender lo señalado por las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

En este sentido, posterior al reconocimiento de las partidas de Propiedades, planta y equipo y de los Bienes de uso público, corresponderá medirlas al costo menos depreciación acumulada y deterioro del valor acumulado.

La depreciación de las Propiedades, planta y equipo y de los Bienes de uso público deberá realizarse a lo largo de la vida útil del activo y se llevará a cabo mediante un método de depreciación que mejor refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos o del potencial de servicio, el cual deberá quedar definido por la entidad su Manual de Políticas Contables.

Para la determinación del deterioro del valor de las Propiedades, planta y equipo, la entidad deberá realizar la distinción entre activos generadores, entendidos como aquellos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, y no generadores de efectivo, que son los activos que se mantienen con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado. En todo caso, en sus políticas contables definirá los

criterios empleados para identificar los activos, que dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación del deterioro.

En caso de que las Propiedades, planta y equipo sean clasificadas como activos no generadores de efectivo, el Marco Normativo establece que únicamente cuando existan indicios de deterioro del valor, la entidad deberá calcular el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición. En caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

Si las Propiedades, planta y equipo se clasifican como activos generadores de efectivo, únicamente cuando existan indicios de deterioro del valor, la entidad deberá calcular el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de reposición y su valor en uso. Igualmente, en el caso de que no existan indicios de deterioro, la entidad no estará obligada a realizar una estimación del valor recuperable.

Por otra parte, para los elementos de los Bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad evaluará, como mínimo, al final del periodo contable si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios y en caso de que existan, el deterioro se medirá como la diferencia entre valor en libros del activo y el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable corresponde a la diferencia entre el valor en libros del activo y el costo de sustitución de la parte dañada ajustado por la depreciación acumulada de la misma.

Por lo tanto, los avalúos que se efectúen con posterioridad al reconocimiento de tales activos, únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo, para estimar respectivamente el valor recuperable y el valor del servicio recuperable, que en ambos casos requieren del valor de mercado o del costo de reposición. La estimación de dichos valores, deberá atender a las definiciones de valor de los activos señalados por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000058801 DEL 16-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Baja en cuentas de bienes muebles e inmuebles Baja en cuentas de bienes que pueden ser enajenados en subasta pública

Doctor  
 JOSÉ IGNACIO ACOSTA MARULANDA  
 Fondo Rotatorio de la Policía (FORPO)  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003190-2, el día 10 de septiembre de 2019, en la que consulta si la baja en cuentas de bienes solo aplica para aquellos elementos devolutivos cuyo destino final sea la donación o destrucción; y si puede realizarse la baja en cuentas de bienes susceptibles de remate.

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

**CONSIDERACIONES**

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º ibídem, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

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

En el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 se define el control interno contable de la siguiente manera:

“Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto.)

En el numeral 3.2.4 *ibídem*, se establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones:

#### “3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto).

También establece, en su numeral 3.2.15 lo siguiente, con respecto a la depuración contable permanente y sostenible:

#### “3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

#### Bienes y Derechos

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

#### Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

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

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

Así mismo, el numeral 6 del referido marco conceptual, define los activos de la siguiente forma:

#### “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.

(...)

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

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 10 del capítulo I. ACTIVOS 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, 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.

(...)

##### 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)

Ahora bien, el artículo 2.2.1.2.2.2. del Decreto 1082 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del sector Administrativo de Planeación Nacional, estipula:

“Artículo 2.2.1.2.2.2. Enajenación directa a través de subasta pública. La Entidad Estatal que enajene bienes con el mecanismo de subasta pública debe seguir el procedimiento establecido en el artículo 2.2.1.2.1.2.2 del presente decreto, teniendo en cuenta que el bien debe ser adjudicado al oferente que haya ofrecido el mayor valor a pagar por los bienes objeto de enajenación y en consecuencia, el Margen Mínimo debe ser al alza.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, previo a resolver su consulta, es necesario manifestar que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo o jurídico al interior de la entidad.

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, podrá procederse a realizar la baja en cuentas 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.

De conformidad con lo estipulado 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, un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja contablemente cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal.

Lo anterior 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, sea porque, el elemento sea inservible, obsoleto, susceptible de destrucción, chatarrización, haya sido hurtado, extraviado, entre otras circunstancias.

Bajo este contexto y de conformidad con lo estipulado en la Resolución 193 de 2016, especialmente en sus numerales 3.2.4 y 3.2.15, las entidades deben establecer los procedimientos para llevar a cabo la baja de bienes en la contabilidad atendiendo a la regulación contable contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución 533 de 2015 y las demás normas que le sean aplicables.

Ahora bien, tratándose de los bienes que serán objeto de subasta pública, se podrá proceder a realizar la baja en cuentas, en caso de que no cumplan los requisitos para ser reconocidos como activos pues no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, por ser inservibles, encontrarse en condiciones de obsolescencia, ser susceptibles de destrucción o de chatarrización.

En caso de que los bienes que serán objeto de subasta pública no se encuentren en la situación referida en el párrafo anterior, no habrá lugar a realizar la baja en cuentas de las partidas que los representen. Será hasta el momento en que se realice la enajenación, que la entidad deberá realizar la baja en cuentas de dichos bienes.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000059581 DEL 21-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Deterioro de los activos no generadores de efectivo
	<b>SUBTEMAS</b>	Requisitos del personal que realiza avalúos de los bienes de Propiedades, planta y equipo que presentan indicios de deterioro. Cálculo del deterioro de bienes no generadores de efectivo

Señor Coronel  
GUILLERMO GARZÓN FERNÁNDEZ  
Contador General 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° 20195500033272 del 23 de septiembre de 2019, mediante la cual consulta:

1. En relación con la periodicidad para la comprobación del Deterioro de valor de los elementos de Propiedades, planta y equipo, el cual según la normatividad debe realizarse como mínimo al final del período contable, **¿es viable retomar lo establecido en la norma precedente relacionada con la actualización, en la cual avalaba que esta clase de avalúos fueran realizados por personal técnico idóneo de la misma entidad, “teniendo en cuenta el costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas...”? o alguna otra alternativa de medición que permita realizar esta actividad**, con el fin de maximizar nuestro recurso humano, reducir costos y dar cumplimiento al marco normativo en lo relacionado al cálculo de deterioro.

2. En lo que respecta a la materialidad en función de la estimación del Deterioro de activos, existe la inquietud **respecto de la obligatoriedad de aplicarla sobre grupos de bienes** que en conjunto superan la materialidad prevista por las entidades. Lo anterior, en razón a que el juicio profesional de un Auditor puede diferir del aplicado por los profesionales de las entidades.

Además, la entidad aclara sobre el particular:

“ (...) si existe algún indicio de pérdida de deterioro de valor o potencial de servicio, **la entidad ha desarrollado un modelo para identificar indicios de Deterioro** para las

siguientes clases de activos (armamento, vehículos, semovientes (equinos y caninos), equipo médico, equipo de aviación (aeronaves y motores), telemática, teniendo en cuenta fuentes internas y externas que pueden afectar su potencial de servicio y su resultado revele “Deterioro” y de acuerdo al marco normativo deberá practicar un avalúo técnico, para identificar el valor a deteriorar.

(...)

Cabe indicar que en el Ministerio de Defensa Nacional y la Policía Nacional como lo hemos mencionado, **se establecieron criterios de materialidad para activos en forma individual**, considerando la probabilidad de ocurrencia y asumiendo que los efectos derivados de un posible deterioro pueden ser mitigados a través de la evaluación y ajuste de las vidas útiles que se realiza individualmente a los bienes en cada período contable, esto sin contar con la dificultad que representaría, en un caso hipotético, que se evidenciaran indicios de deterioro a un conjunto de bienes y se tuviese que valorar en forma individual el servicio recuperable de los mismos.”

## CONSIDERACIONES

La Resolución 156 de 2018 de la CGN "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", modificó el artículo primero de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

“ARTÍCULO 1°. Adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, el cual estará conformado por a) el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; c) el Marco 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.”

Así mismo, el Marco Conceptual para Entidades del Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define las bases o criterios 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.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Capítulo I del Marco Normativo anexo a la Resolución 533 y sus modificaciones aplicable a las entidades de Gobierno, en el numeral 10. Propiedades, planta y equipo señala:

“10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la 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. (...)
30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en la normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Por su parte, el numeral 20. Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, dispone:

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. (...)

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.

(...)

#### 20.2. 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.
9. Fuentes internas de información:

- a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.
  - b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo de indefinida a finita.
  - c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento, salvo que exista evidencia objetiva de que se reanudará la construcción en el futuro próximo.
  - d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que la capacidad del activo para suministrar bienes o servicios, ha disminuido o va a ser inferior a la esperada.
10. Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. (...)

### 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.

#### 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 de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

### 1 Pregunta

La Resolución 156 de 2018 de la CGN dejó sin vigencia el RCP reglamentado por la Resolución 354 de 2007 o Régimen precedente y adoptó el nuevo Régimen de Contabilidad Pública que deben aplicar las entidades obligadas a aplicar las normas emitidas por la CGN, incluidas en los diferentes ámbitos definidos, entre estos el correspondiente a las entidades de Gobierno a quienes aplica lo dispuesto en la Resolución 533 y sus modificaciones.

Ahora bien, la Norma de Propiedades, planta y equipo del Anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, dispuso que para el reconocimiento de los bienes allí clasificados, se utilizará en la medición tanto inicial como posterior el criterio del costo, de manera que al mantenerse este en el tiempo, no se realizarán las mediciones periódicas a que se refería el RCP precedente y que permitía periódicamente actualizar el valor de los activos.

Según lo señalado en la Norma anteriormente referida, la medición posterior de los activos de Propiedades, planta y equipo corresponde: Al costo menos la depreciación, definida como 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,

menos el deterioro, que corresponde a la pérdida en su potencial de servicio, con independencia del reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación, el cual se comprobará por lo menos al final del período contable para determinar el valor real de los activos.

Para estimar el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, la entidad define en sus políticas contables los factores externos o internos que afectan el uso o utilidad de los activos y cuando presenta algún indicio de desmejoramiento se estima el valor del servicio recuperable del activo y se determina el valor del deterioro; es pertinente aclarar que este proceso de verificar si existen o no indicios de deterioro no requiere la elaboración de avalúos.

Por su parte, la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo dispone que el deterioro resulta de comparar el valor en libros del activo con el valor recuperable, el cual se calcula aplicando alguno de los siguientes procedimientos:

**a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición**

Para comprobar si efectivamente el bien presenta deterioro, en caso de que el bien tenga valor de mercado, este si obtenido a través de la realización de un avalúo técnico, se calcula el valor del servicio recuperable el cual se presentará cuando el valor en libros del activo sea superior al valor de mercado menos los costos de disposición. Cabe señalar que en relación con el tema de los avaluadores, la CGN emitió el concepto CGN N° 20172000048071 del 11-08-2017 dirigido a esa entidad.

Ahora bien, dado el carácter especializado de algunos activos de propiedad de la entidad, para su valoración es viable aplicar lo señalado por la CGN en Radicado CGN N° 20172000111321 del 21-12-2017, dirigido a Doctora Alba Ximena Medina Silva, Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Municipal de Páramo, en el cual se indicó:

“- Para los avalúos de bienes de las entidades públicas, también debe considerarse lo señalado en el artículo 12 del Decreto N° 556 de 2014, según el cual cuando se trata de funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen actividades de avaluadores y que se hayan posesionado antes de la entrada en vigencia de la Ley, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas, normatividad aplicable a las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.

- Igualmente debe tenerse presente que en virtud del párrafo 1 del Artículo 6 de la Ley N° 1673 de 2013 y el artículo 7 del Decreto N° 556 de 2014, determinaron un período de transición para su aplicación durante 24 meses contados a partir de la fecha en que quede en firme la resolución de reconocimiento de la primera Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA por la Superintendencia de Industria y Comercio, período en el cual las personas que a la fecha de expedición de la ley se dedican a la actividad del evaluador podrán inscribirse en el Registro Abierto de Avaluadores sin necesidad de presentar la prueba de formación académica exigida por la Ley y acreditando: (i) El certificado emitido por entidad de evaluación de la conformidad acreditado por el Organismo Nacional de Acreditación de Colombia (ONAC) bajo la norma 150 17024 y autorizado por una Entidad Reconocida de Autorregulación, y (ii) experiencia suficiente, comprobada y comprobable mediante, avalúos realizados y certificaciones laborales de por lo menos un (1) año anteriores a la presentación de los documentos. En consecuencia si cumplen los requisitos aquí referidos estarán facultados para realizar el avalúo.

Como consecuencia de ello, es viable conformar un grupo de evaluadores, siempre que se encuentren dentro del contexto anteriormente descrito.”

#### **b) Costo de reposición.**

Ahora bien, respecto de alguna alternativa diferente al valor de mercado para la medición del deterioro, la Norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo señala que cuando no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad utilizará como valor del servicio recuperable el costo de reposición, el cual corresponde al costo en el que la entidad incurriría en una fecha determinada para reponer la capacidad operativa del activo existente y que puede hallarse a partir de dos enfoques: Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación.

- Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación. Se estima mediante el uso de cálculos o modelos matemáticos que permiten determinar los recursos que tendría que sacrificar la entidad para reponer el potencial de servicio bruto de un activo ajustado por la depreciación de acuerdo con la vida útil consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro y que puede utilizarse 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.

- Costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación. Igualmente mediante cálculos o modelos matemáticos se estiman los recursos necesarios para reponer el potencial de servicio bruto de un activo ajustado por la depreciación, de acuerdo con la

vida útil consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro adicionado por el costo en que incurriría la entidad para devolver el potencial de servicio que se perdió en caso del daño físico del activo.

## 2 Pregunta

Cuando se trata de activos generadores de efectivo es posible estimar la pérdida por deterioro de valor por grupo de activos para el caso de las Unidades generadoras de efectivo. Por su parte la Norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo establece la estimación y comprobación de pérdida de deterioro en forma individual según los criterios de materialidad que en la política contable hubiera definido la entidad.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000062271 DEL 08-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en otra clasificación
	<b>SUBTEMAS</b>	Actualización de avalúos en elaboración de saldos iniciales y con posterioridad

Señores

UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DE PEREIRA

Carrera 27 N° 10 – 02 Los Álamos (Código postal: 660003)

Pereira, Risaralda

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550003393-2, el día 27 de septiembre de 2019, mediante la cual consulta:

“Situación: La universidad en cumplimiento del Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno en relación a la actualización de los bienes inmuebles (Propiedad Planta y Equipo) contrato a la empresa CONMETODO SAS expertos a nivel nacional en la realización de avalúos.

De igual forma la universidad para el reconocimiento contable del avalúo en mención dio aplicabilidad a lo establecido por la Contaduría General de la Nación en relación a las metodologías y ajustes que se debían realizar a la propiedad planta y equipo, dentro de los cuales estaba el tomar o tener en cuenta avalúos realizados en la fecha de transición y con antelación al periodo de transición y depurarlos de acuerdo al instructivo 002 de 2015 en el numeral 1.1.9 propiedad planta y equipo literal II y III.

De acuerdo a lo anterior, la Universidad contrato avalúo de las edificaciones durante la vigencia 2016 y en el proceso de preparación de los saldos iniciales a estas propiedades para la determinación de estos saldos se aplicó el valor actualizado del IPC (4.09%) y se calculó la depreciación de enero a diciembre del año 2017 a ese avalúo incrementado para su reconocimiento inicial. Durante este proceso se evidencio que existían 6 edificaciones con sus respectivos terrenos que no habían sido valoradas debido a que en el momento de la realización del avalúo en el año 2016 estas se encontraban en construcción (unas en reparación y otras obras nuevas). En la vigencia de 2017 la Universidad decide valorar las 6 propiedades antes mencionadas realizándoles su respectivo avalúo.



La Contraloría General de la República realizó auditoría a los Estados Financieros donde el resultado da origen al siguiente hallazgo:

La Universidad Tecnológica de Pereira en la vigencia 2018, no actualizó el valor en libros de 11 bienes (son los 6 bienes mencionados anteriormente, la contraloría los toma por separado) según el avalúo técnico realizado para la implementación del nuevo marco normativo incrementado en el IPC de la vigencia 2017 equivalente al 4.09%. (Se anexa el hallazgo).

Consulta

1. ¿La universidad para el reconocimiento de los saldos iniciales de esas 6 propiedades que se valoraron en el año 2017 debía actualizarlas al IPC del 2017 tal como se realizó a las valoradas en el año 2016?
2. ¿Al cierre del ejercicio contable 2018 a las propiedades valoradas se les debe realizar ajuste por actualización al IPC?"

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

### CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015, emitido por la Contaduría General de la Nación, frente a los elementos de propiedades, planta y equipo, señaló:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

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

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.

(...)

- 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.”

La Norma de Propiedades, planta y equipo de las 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, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. 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.” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, del capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, 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.

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.”

## CONCLUSIONES

### Pregunta 1

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye:

Teniendo en cuenta que para el proceso de elaboración de los saldos iniciales, los elementos de propiedades, planta y equipo podían ser medidos por alguna de las tres alternativas mencionadas en el numeral 1.1.9. del Instructivo 002 de 2015, es pertinente señalar que con posterioridad no es posible realizar modificaciones frente a alternativa previamente escogida y aplicada, así como tampoco es válido realizar, para un mismo bien, una combinación entre estas para efectuar una corrección a la cual haya lugar.

Por lo tanto, dado que para los bienes sobre los cuales la Universidad realizó un avalúo durante el año 2017 de conformidad con la segunda alternativa de medición, es decir, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, el informe de avalúo debe especificar el periodo de aplicación de dicho valor, por lo cual, si este periodo incluye el 1º de enero de 2018 la Universidad no estará incurriendo en errores y no deberá efectuar corrección alguna.

En caso contrario, en el que se identifique que la aplicación del informe de avalúo no contempla el 1º de enero de 2018, la corrección del error se llevará a cabo en concordancia con lo estipulado por la segunda alternativa de medición de propiedades, planta y equipo y para ello, en primer lugar, realizará un avalúo técnico a 1º de enero de 2018 que refleje al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, es decir, no es permitido realizarse una actualización al avalúo ya realizado, puesto que atendería a la tercera alternativa de medición que no fue escogida para estos activos.

Subsiguientemente, se dará de baja el activo por el valor por el cual se había adquirido mediante un crédito en las subcuentas y cuentas correspondientes al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES. Para bienes que presenten valores de depreciación y deterioro acumulados, corresponderá debitar las subcuentas respectivas a las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695 DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), el importe crédito dependerá del año en el cual fue reconocido, en tanto que, si la depreciación y deterioro fue reconocida durante el año en cual se realiza la corrección se deberán acreditar las subcuentas respectivas a las cuentas 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, si por el contrario los valores por estos mismos conceptos fueron reconocidos en periodos anteriores se acreditará la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Con posterioridad, los valores del avalúo realizado a los bienes a 1º de enero de 2018 se incorporarán mediante un débito en las subcuentas y cuentas correspondientes al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES. Para bienes que corresponda calcular la depreciación y deterioro acumulados, corresponderá acreditar las subcuentas respectivas a las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695 DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), el importe débito dependerá del año en el cual fue reconocido, en tanto que, los cargos por depreciación y deterioro de periodos anteriores afectarán la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, los valores correspondientes a la depreciación y deterioro del año en cual se realiza la corrección del error, se deberán debitar las subcuentas respectivas a las cuentas 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

**Pregunta 2**

De conformidad con lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior, de la Norma de propiedades, planta y equipo, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento serán medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro de la norma la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es posible realizar avalúos ni ajustes por actualización al IPC, como lo menciona en su consulta, bajo la aplicación del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno.

Igualmente, es pertinente mencionar que los avalúos que se realicen, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, o el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su costo de reposición.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000068881 DEL 02-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en otra clasificación
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable para actualización de avalúo técnico realizado con anterioridad y ajuste de la depreciación

Señora  
LUZ ADRIANA CARDONA CORREA  
Profesco S.A.S.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550003666-2, el día 22 de octubre de 2019, mediante la cual solicita:

“Una entidad que se encuentra en el ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015 realizó un avalúo comercial en vigencias anteriores; para el caso 2013. Se establece que para efectos de reconocimiento contable realizado en 2018 o 2019, se tomará este avalúo y se actualizará a valores de hoy, efectuando incrementos anuales con base en los índices de predial publicados por el DANE o índices de precios del constructor (CAMACOL); a lo anterior, es pertinente solicitar su colaboración para dar claridad en cuanto a:

1. ¿Es válida esta actualización del avalúo comercial efectuado con anterioridad?
2. ¿Podrá tomarse como un avalúo técnico?
3. ¿Dará lugar a efectuar el ajuste de la depreciación; es decir, dejarla en cero (0) y reiniciarla conforme al estudio efectuado?”

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

**CONSIDERACIONES**

El Instructivo 002 de 2015, emitido por la Contaduría General de la Nación, frente a los elementos de propiedades, planta y equipo, señaló:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

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

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.

(...)

- 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."



La Norma de Propiedades, planta y equipo de las 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, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

##### 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. 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.” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, del capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, 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.

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

Previo a dar respuesta y en atención al contexto expuesto en la consulta, es pertinente aclarar que 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 regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano, dentro de las cuales se incluye la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno.

El artículo 4º Cronograma de la mencionada resolución, posteriormente modificado por la Resolución 693 de 2016, fija dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

El periodo de preparación obligatoria correspondió al comprendido entre la fecha de publicación de la última resolución y el 31 de diciembre de 2017, además de considerar que a 1º de enero de 2018, las entidades debían determinar los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. El primer periodo de aplicación, sería el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018, en el cual la contabilidad debía llevarse bajo el nuevo marco normativo para todos los efectos.

En consecuencia, hasta el 31 de diciembre de 2017 estuvo vigente el Plan General de Contabilidad Pública y el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, el cual señalaba que, la actualización del valor de las propiedades, planta y equipo, debía hacerse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización, y con una frecuencia no mayor a tres años, contados a partir de la última actualización realizada.

Hecha esta aclaración, si el avalúo comercial realizado en el año 2013 se efectuó atendiendo a lo preceptuado por el Régimen de Contabilidad Pública precedente, entonces el procedimiento para la actualización del valor no fue aplicado correctamente por la entidad, toda vez que, si se determinó que el valor del avalúo del año 2013 atendía a las definiciones del costo de reposición o el valor de realización, a más tardar en el año 2016 se debió realizar una nueva actualización del valor. Por lo tanto, los saldos a 31 de diciembre de los años 2016 y 2017 no cumplen con el principio de confiabilidad consagrado en el Régimen de Contabilidad Pública precedente.

Ahora bien, para la elaboración de los saldos iniciales a 1º de enero de 2018 el Instructivo 002 de 2015, describía las principales actividades a realizar por parte de las entidades de gobierno, con el fin de determinar los saldos bajo el nuevo Marco normativo aplicable, actividades dentro de las cuales se incluían incorporación, baja en cuentas, reclasificación o medición de una manera distinta de activos, pasivos o patrimonio, teniendo en cuenta las particularidades de cada una de las entidades, y garantizando que la preparación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, cumplieran con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco normativo y en el mencionado Instructivo.

En este sentido, frente a la medición de los elementos de propiedades, planta y equipo, el Instructivo 002 de 2015 definió tres alternativas para que la entidad no solo garantizara que

se cumplieran con los criterios establecidos en el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno, sino para que esta evaluara su aplicabilidad, atendiendo a sus necesidades y limitaciones administrativas, contractuales, financieras o de otra índole. Por lo tanto, cualquiera de las tres alternativas era viable, y bajo los parámetros establecidos por la Contaduría General de la Nación, correspondía a la Entidad adoptar la alternativa que a su juicio representaba la mejor medición.

Las alternativas referidas correspondían a: i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; ii) al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o iii) al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.

Conforme a lo anterior, es necesario reiterar que teniendo en cuenta que el Instructivo 002 de 2015 tuvo aplicación por una única vez durante el primer periodo de aplicación, la decisión tomada por la entidad frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades de propiedades, planta y equipo, no es modificable con posterioridad.

Por lo tanto, si la determinación del valor por el cual se efectuó el reconocimiento de los activos, atendió a la tercera alternativa, es decir, 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, no era factible realizar la actualización sobre el avalúo realizado en el 2013, puesto que este tampoco cumplía con los criterios señalados en el Régimen de Contabilidad Pública presente.

Si no se realizó el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo de conformidad con los lineamientos planteados, deberá corregirse el error atendiendo a la Norma de corrección de errores de periodos anteriores. Lo cual implicará que si el error es material se deben reexpresar los saldos con el fin de que los estados financieros cumplan con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, del que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, conforme a lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior, de la Norma de propiedades, planta y equipo, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento son medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro de la norma la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es posible realizar avalúos ni efectuar incrementos anuales con

base a diferentes índices como lo menciona en su consulta, bajo la aplicación del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno.

En este sentido, los avalúos que se realicen en la aplicación del nuevo Marco Normativo, únicamente serán con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, en el cual se determina el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, o el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su costo de reposición.

Por otra parte, el importe por depreciación de las propiedades, planta y equipo únicamente se verá ajustado cuando, atendiendo a las disposiciones el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de Propiedades, planta y equipo, en la revisión mínima, al término de cada periodo contable, exista un cambio significativo en el valor residual, la vida útil y el método de depreciación, reflejando el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000071291 DEL 04-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los bienes totalmente depreciados que se encuentran en uso por la entidad.

Doctora  
MAGNOLIA GRAJALES QUINTERO  
Subcontralora  
Contraloría Municipal de Armenia  
Armenia, Quindío

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003934-2, del 13 de noviembre de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre ¿Cuál debe ser el procedimiento de medición de los bienes de una entidad, los cuales estaban contabilizados a costo histórico y ya están totalmente depreciados?

Al respecto, la entidad indicó: “Dentro de las actividades realizadas por la entidad para la conversión al Nuevo Marco Normativo se determinó dar de baja algunos bienes, teniendo en cuenta el criterio "de acuerdo a la (Sic) Resoluciones Nro. 533 de 2015 Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y presentación de los Hechos Económicos Capítulo 1 Subcapítulo 10 Propiedades, Planta y equipo y 620 catálogo de cuentas de 2015 e instructivo 002 numeral 1.1.9 Propiedades, Planta y Equipo literal d) i) que menciona que si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido, para este caso el valor en libros es de cero \$0.

Como la entidad aún tiene en uso los bienes y con el ánimo tener control sobre ellos estos bienes se encuentran revelados en cuentas de orden.

La entidad tomó esta decisión teniendo en cuenta que carece de los recursos para determinar el valor de los bienes que le permitan mantenerlos en el balance, además que por la calidad de los bienes los mismos no ameritan el pago de una revisión técnica.”

## CONSIDERACIONES

En las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 484 de 2017 y sus modificaciones, sobre la medición posterior de la propiedad, planta y equipo, establece:

“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.

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.

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en la normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible. (...)

#### 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 del texto)

Por su parte, las mismas normas, sobre corrección de errores, indica:

#### “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

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que el Régimen de Contabilidad Pública precedente, señalaba que, la propiedad, planta y equipo debía actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización, dicha actualización debía realizarse cada tres (3) años, o antes si los activos experimentaban cambios significativos con respecto al costo de reposición o al valor de realización.

Por su parte, la depreciación de la propiedad, planta y equipo se determinaba mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que reflejaran el patrón de consumo de los beneficios económicos o el potencial de servicio que el activo incorporara, dicho método de depreciación debía ser revisado de forma periódica, de tal manera que ante un cambio importante en el patrón esperado de beneficios económicos o potencial de servicios del activo, se adoptara un método que reflejara el nuevo patrón. De igual manera, la vida útil de la propiedad, planta y equipo debía ser revisada anualmente, para que cuando se presentara un cambio significativo en las estimaciones previas, se realizara la actualización pertinente y los registros contables del efecto a partir del período contable en el cual hubiese ocurrido el cambio.

De conformidad con lo anterior, respecto de los bienes totalmente depreciados que se encontraban registrados a 31 de diciembre de 2017, denota un error en la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública precedente el cual debió subsanarse a más tardar al 1 de enero de 2018 con ocasión de la determinación de saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, mediante la aplicación del Instructivo N° 002 de 2015, donde indicaba que la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición que generaran impacto patrimonial afectarían 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.

Como el asunto no fue subsanado y, a la fecha, hay activos totalmente depreciados que aún se encuentran en uso por la entidad, significa que han omitido la aplicación de la norma, no solo del Régimen de Contabilidad Pública precedente como se indicó anteriormente, sino también en lo dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en lo referente a la medición posterior de las propiedades, planta y equipo sobre la revisión anual de la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o potencial de servicios.

Como consecuencia de lo anterior, la entidad deberá corregir el error reconociendo los bienes dentro de la información financiera contra utilidades de ejercicios anteriores, para lo cual tomará como referencia la opción de medición elegida de acuerdo a las tres alternativas dadas en el Instructivo N° 002 de 2015, para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Si la alternativa elegida fue la primera, esto es, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, tal como ustedes lo mencionan en la consulta, entonces la entidad deberá hallar el costo del bien, determinar la vida útil, calcular la depreciación acumulada a la fecha de incorporación y evaluar si existen indicios de deterioro del valor, si este es el caso, comprobar el deterioro aplicando lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

El registro contable a realizar será: débito en la cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el costo del bien, y en la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del gasto de depreciación correspondiente al año 2019; y crédito en las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), esta última si se evidencia pérdida por deterioro del valor. La diferencia se reconocerá en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Con posterioridad a su incorporación, estos activos se depreciarán durante la vida útil restante que se estime.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000072501 DEL 05-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de vehículos que fueron destinados de manera provisional por parte de la Sociedad de Activos Especiales, los cuales aún se encuentra en proceso su extinción de dominio.

Doctora  
LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Presidencia de la República  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003974-2 del día 15 de noviembre de 2019, mediante la cual formula la siguiente consulta:

“Teniendo en cuenta que el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República recibió unos vehículos de la Sociedad de Activos Especiales S.A.E, con Resoluciones No. 0015 de 18/01/2019 y 0387 de 14/03/2019, bajo la modalidad de Destinación Provisional, una vez se analizaron las obligaciones establecidas en las resoluciones, con el fin de determinar qué entidad debería contabilizar en sus Estados Financieros estos bienes, se concluyó que era el DAPRE, toda vez, que cumplen con la definición de activo, porque en el artículo tercero – obligaciones de las resoluciones se establecen entre otras las siguientes:

1. Mantener los bienes asegurados contra todo riesgo por un monto equivalente al 100% de su valor comercial
2. Constituir el seguro obligatorio SOAT, para cada uno de los bienes objeto de la presente resolución
3. Realizar un inventario de los bienes al momento de recibirlos haciendo las anotaciones que considere pertinentes
4. Pagar impuestos y demás gravámenes a que haya lugar, a partir de la fecha en que se suscriba el acta de entrega de los bienes

5. Sufragar los gastos correspondientes al parqueadero y/o bodegaje, traslado y puestas en funcionamiento de los bienes entregados en destinación provisional

Sin embargo, una vez enviada la información a la Sociedad de Activos Especiales SAE, para conciliar los saldos de las operaciones recíprocas, a través de correo electrónico informo: los vehículos que se relacionan a continuación según resolución 015 de enero 2019 y resolución 387 de marzo 2019, su estado legal se encuentra en proceso de extinción de dominio (incautados), es decir pertenecen a un tercero, debido a su estado legal el Fondo de Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (FRISCO) NIT 900762506 código 923272606, no reporta al Departamento de la Presidencia en el informe de operaciones recíprocas emitido a la Contaduría General de la Nación:

Por lo anterior, atentamente solicito concepto sobre qué Entidad debe registrar como propiedad planta y equipo estos bienes.”

Para efectos de obtener mayor información sobre el contexto de la consulta se solicitó a la Presidencia remitir a este Despacho las Resoluciones emitidas por la SAE para el traspaso de los vehículos, documentos que fueron enviados vía correo electrónico.

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

## **CONSIDERACIONES**

El artículo 88 de la Ley 1708 de 2017, señala lo siguiente:

(...)

“PARÁGRAFO 2°. La entidad administradora del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha Contra el Crimen Organizado (FRISCO) será el secuestro de los bienes, sobre los que en el pasado se hayan adoptado o se adopten medidas cautelares, los cuales quedarán de inmediato a disposición del citado fondo. En ejercicio de esta facultad, el administrador del FRISCO podrá elevar directamente ante el Fiscal o juez según la etapa en que se encuentre el proceso, todas las solicitudes relacionadas con la administración de estos bienes.

(...)

ARTÍCULO 92. MECANISMOS PARA FACILITAR LA ADMINISTRACIÓN DE BIENES. Los bienes con extinción de dominio y afectados con medidas cautelares dentro del proceso de extinción de dominio podrán ser administrados utilizando, de forma individual o concurrente, alguno de los siguientes mecanismos:

1. Enajenación.
2. Contratación.
3. Destinación provisional.
4. Depósito provisional.
5. Destrucción o chatarrización.
6. Donación entre entidades públicas.

ARTÍCULO 96. DESTINACIÓN PROVISIONAL. Los bienes afectados con medidas cautelares dentro del proceso de extinción de dominio podrán ser destinados provisionalmente de manera preferente a las entidades públicas, o a personas jurídicas de derecho privado sin ánimo de lucro, con arreglo a la reglamentación que se expida al efecto.

Para su entrega, el bien dado en destinación provisional deberá estar amparado por una garantía real, bancaria o por una póliza de seguro contra todo riesgo expedida por una compañía de seguros legalmente establecida en Colombia.

En todo caso el destinatario provisional responderá directamente por la pérdida, daño, destrucción o deterioro de los bienes recibidos por ellos. Así mismo, responderá por todos los perjuicios ocasionados a terceros, como consecuencia de la indebida administración de los bienes, debiendo asumir los gastos, impuestos, sanciones y demás costos que se generen durante el término de la destinación provisional, debiendo constituir las pólizas que se le indique.

Declarada la extinción de dominio respecto de automotores, motonaves y aeronaves entregados en destinación provisional a una entidad pública, dichos bienes quedarán asignados definitivamente a la entidad pública que lo ha tenido como destinatario provisional.

Por su parte, el Decreto 2136 de 2015, señala:

Artículo 2.5.5.5.1. Destinación provisional. Es el mecanismo de administración en virtud del el Administrador del FRISCO entrega un bien bajo su administración al servicio de una entidad estatal o persona jurídica de derecho privado sin ánimo de lucro, previo cumplimiento los requisitos del presente capítulo.

(...)

Artículo 2.5.5.5.3 Responsabilidad de los destinatarios. Los destinatarios provisionales de que trata capítulo responderán directamente por la pérdida, destrucción, deterioro los bienes e incumplimiento las condiciones fijadas por el Administrador del FRISCO, así como responderán por los perjuicios ocasionados a terceros como consecuencia de la indebida

administración. También, deberán asumir los gastos, impuestos, sanciones y demás costos que se generen durante el término de la destinación provisional de los bienes entregados

Las obligaciones del destinatario provisional serán definidas por el Administrador del FRISCO en su Metodología de Administración.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N°0015 emitida por la Sociedad de Activos Especiales SAE, para la entrega de los activos, señala:

ARTICULO TERCERO: LAS OBLIGACIONES a cargo del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República son:

a) Mantener los bienes asegurados contra todo riesgo, por un monto equivalente al 100% de su valor comercial) por un término de un año y hasta cuando cesen los motivos en virtud de los cuales se ha otorgado en destinación provisional. (...)

(...)

e) Constituir el seguro obligatorio SOAT para cada uno de los bienes objeto de la presente Resolución.

(...)

h) Pagar los impuestos y demás gravámenes a que haya lugar, a partir de la fecha en que se suscriba el acta de entrega de los bienes.

i) Sufragar los gastos correspondientes a parqueadero y/o bodegaje, traslado y puesta en funcionamiento de los bienes entregados en destinación provisional.

(...)

k) La Gerencia de Bienes Muebles de la Sociedad de Activos Especiales SAS- se reserva el derecho remover en cualquier tiempo al destinatario y nombrar otro destinatario.

l) Entregar los bienes objeto de la presente Resolución, en el momento, sitio y a la persona que le indique la Gerencia de Bienes Muebles de la Sociedad de Activos Especiales SAS- mediante comunicación escrita, asumiendo los costos de traslado.

m) Permitir a la Gerencia de Bienes Muebles de esta Sociedad, en todo momento, la revisión sobre la administración de los bienes entregados y suministrar toda la información que le sea requerida, así como realizar la inspección ocular de los bienes.

n) El Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, no podrá enajenar, vender, gravar, arrendar, ni ceder a ningún título los bienes objeto de destinación provisional,

ñ) Los bienes objeto de la presente Resolución, no podrán salir del territorio colombiano.

o) En caso de remoción del destinatario, éste deberá entregar los bienes en las mismas condiciones en las que los recibió y con los documentos al día (SOAT, impuestos, pólizas contra todo riesgo, entre otros), los cuales deberá entregar directamente a la Gerencia de Bienes Muebles de la Sociedad de Activos Especiales SAS.

p) Informar y/o denunciar inmediatamente, os hechos y circunstancias que afecten el cumplimiento de las obligaciones que las funciones le impongan.

(...)

r) Realizar las acciones necesarias para el adecuado mantenimiento y conservación de los bienes que le sean entregados, de acuerdo con las necesidades de estos.

s) Devolver inmediatamente los bienes cuando se dé cualquiera de las causales de terminación de la destinación provisional. (Subrayado fuera de texto)

(...)

ARTÍCULO CUARTO: La Sociedad de Activos Especiales SAS prohíbe la celebración de todo tipo de contratos sobre los bienes relacionados en la presente Resolución: cualquier decisión en contrario deberá ser autorizada de manera expresa y por escrito por esta Sociedad.

(...)

Parágrafo: Si por cualquier motivo llegase a cambiar el objeto de la presente destinación, la Sociedad de Activos Especiales SAS., procederá a remover al Destinatario Provisional de su cargo." (Subrayado fuera de texto)

Desde la perspectiva de la normatividad contable pública, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

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

A su vez, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

#### "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. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece la descripción y dinámica de la siguiente cuenta:

#### 9325-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los bienes y derechos aprehendidos o incautados, adjudicados provisionalmente a la entidad para su administración, uso y explotación, hasta tanto se determine su situación jurídica. (Subrayado fuera de texto)

#### CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, la Presidencia debe evaluar si ostenta el control sobre los vehículos recibidos, considerando la capacidad para usarlos o definir el uso que un tercero debe darles, para obtener el potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la titularidad legal, el acceso a los mismos o la

capacidad del tercero para negar o restringir su uso, 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, de conformidad con lo establecido en Marco conceptual para entidades de gobierno.

Si con base en la anterior evaluación la Presidencia encuentra que hubo una transferencia sustancial de los riesgos y beneficios inherentes a estos bienes, y adicionalmente determina que el tiempo sobre el cual estima usarlos cubre la mayor parte de la vida económica de estos, y que cumplen con las características para reconocerlos como propiedades, planta y equipo, debe clasificarlos en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza y destinación de estos activos.

Tratándose de vehículos que van a utilizarse en las actividades misionales de la entidad y han sido transferidos sin contraprestación, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN con crédito a subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En relación con reporte de operaciones recíprocas, es necesario tener en cuenta que cuando la SAE incauta los bienes no los reconoce en los estados financieros del FRISCO toda vez que no se configuran los criterios de reconocimiento contenidos en el Marco conceptual para entidades de gobierno, razón por la cual el registro lo efectúa en cuentas de orden en la subcuenta 8130 Bienes aprehendidos o incautados, hasta tanto se culmine el proceso de extinción de dominio y se defina su situación jurídica y su destinación.

Como consecuencia de ello, por la entrega de los vehículos en la contabilidad del FRISCO no se configura un gasto por transferencia al no presentarse una disminución en sus activos, razón por la cual, en este caso particular, no habrá lugar al reporte de operaciones recíprocas del saldo de la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, por parte de la Presidencia.

Ahora bien, en el caso en que no se cumplan con las condiciones para el reconocimiento como activos, indicadas en los párrafos precedentes, la Presidencia llevará un control de los vehículos recibidos en cuentas de orden acreedoras en la subcuenta 932525- Propiedades, planta y Equipo de la cuenta 9325-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS, con contrapartida en la subcuenta 991505-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (DB), hasta tanto se culmine el proceso de extinción de dominio y se defina la situación jurídica y su destinación.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000074951 DEL 10-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los terrenos en inmuebles que hacen parte de una propiedad horizontal.

Doctora  
 BLANCA SOFÍA MUÑOZ COTERA  
 Coordinadora Grupo Gestión Financiera  
 Agencia Nacional del Espectro - ANE  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500039502 del 12 de noviembre de 2019, mediante la cual solicita aclaración con respecto a cuál debería ser el reconocimiento contable bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno del terreno en un inmueble de propiedad de la Agencia Nacional del Espectro en una propiedad horizontal.

Para la determinación de los saldos iniciales, la ANE aplicó el coeficiente de copropiedad de terrenos de acuerdo con el avalúo realizado y con base en eso realizó el registro contable del terreno de forma separada a los pisos que son de propiedad de la Entidad. Lo anterior teniendo en cuenta que la Norma de propiedades, planta y equipo señala que “Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado”.

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

**CONSIDERACIONES**

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. (...)

**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)

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en la Resolución N°533 de 2015 emitida por la CGN y sus modificaciones, señala 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. ... (...)

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)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, señala lo siguiente sobre los activos:

#### “6.1.1. Activos

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

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

para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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 conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

A pesar de que la ANE ostenta un derecho sobre los bienes esenciales comunes de la propiedad horizontal en la cual posee la titularidad legal de un inmueble, el control total de estos no se encuentra en cabeza de la entidad, toda vez que no puede disponer de ellos de forma individual o destinarles un uso diferente a aquel para el cual fueron designados, aunque si están directamente asociados con el inmueble, por lo cual se entiende su inclusión en el precio de adquisición, en forma tal que pertenecen en proindiviso a todos los copropietarios, siendo indivisibles, inalienables e inembargables de forma separada del bien privado mientras conserven su naturaleza.

Como consecuencia de lo anterior, el reconocimiento del derecho que se posee sobre el terreno se debe realizar de forma conjunta con el inmueble.

Considerando que la ANE reconoció de forma separada el terreno que hace parte de la propiedad horizontal, deberá realizar la reclasificación del valor reconocido por el terreno a la subcuenta y cuenta en la cual reconoció los pisos sobre los cuales tiene el control. Además deberá realizar los ajustes contables a que haya lugar por la depreciación que dejó de reconocer; lo anterior aplicando lo señalado en la Norma de políticas contables, estimaciones contables y corrección de errores, la cual señala que los errores de periodos pasados se corregirán ajustando el valor del activo contra la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, mientras que los ajustes que correspondan al periodo corriente, se realizarán contra el resultado del ejercicio.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000075181 DEL 11-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento para enajenación de los bienes inmuebles de un terreno, a título gratuito.

Señor

FERNANDO ALONSO PÉREZ TORRES

Almacenista General

Gobernación de Casanare

Yopal - Casanare

### ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500042032, del 04 de diciembre de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“En calidad de Almacenista General de la Gobernación de Casanare, por medio del presente me permito solicitar se indique a esta entidad bajo que concepto contable y legal puede una entidad adelantar la enajenación de los bienes inmuebles de su propiedad a otras entidades, dentro del trámite de reconocimiento de elementos de propiedad, planta y equipos. Así mismo, se indique cual es la normatividad que se encuentra vigente, para adelantar estos trámites administrativos, si existen conceptos dentro de la competencia de la Contaduría General de la Nación en los que exista alguna prohibición taxativa de enajenar los bienes del Estado.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la entidad territorial pretende adelantar la enajenación a título gratuito el derecho real de dominio de un bien inmueble a una universidad pública que tiene como naturaleza jurídica ser un ente universitario autónomo del orden nacional, con régimen especial”.

Además, la entidad mediante correo electrónico del 06 de diciembre de 2019 aclaro que se trata de un terreno urbano registrado en el auxiliar 160501001.

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, frente a la definición y reconocimiento de los 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. (Subrayado fuera del texto).

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

### 6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

En el Capítulo I – Activos, la norma de PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO del Marco para Entidades de Gobierno, en su numeral 10, 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.

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 (...).

## 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;
- d) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones, retiros, sustitución de componentes, inspecciones generales, reclasificaciones a otro tipo de activos, pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, depreciación y otros cambios;
- e) el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo; (...).

Por otra parte, la descripción y la dinámica de la cuenta 1605- TERRENOS, del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

#### 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.

La descripción y la dinámica de la cuenta 1695- DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), del catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

#### 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.

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El exceso del valor recuperable con respecto al valor en libros, sin que el nuevo valor de la propiedad, planta y equipo supere el valor que tendría si no se hubiese deteriorado.
- 2- El valor del deterioro asociado al bien que se retira por venta, traslado, pérdida o cualquier otra modalidad de retiro.
- 3- El valor acumulado del deterioro asociado con las propiedades, planta y equipo a la fecha de reclasificación hacia propiedades de inversión, bienes de uso público, o bienes históricos o culturales, dado el cambio de destinación.

SE ACREDITA CON:

- 1- El exceso del valor en libros con respecto al valor recuperable.
- 2- El valor acumulado del deterioro asociado con las propiedades, planta y equipo a la fecha de reclasificación desde propiedades de inversión, bienes de uso público, o bienes históricos o culturales, dado el cambio de destinación.

La descripción y la dinámica de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS del catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

## 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.

## 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 conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Es pertinente precisar que el Régimen de Contabilidad Pública expedido por la Contaduría General de la Nación - CGN no regula los aspectos legales inherentes a la enajenación de los bienes inmuebles de las entidades públicas, ni tampoco sobre los trámites administrativos respectivos, razón por la cual, este aspecto de su consulta se trasladó a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, para efectos de los procedimientos contables, cuando la Entidad cede a título gratuito el derecho real de dominio de un bien inmueble a una universidad pública, a nivel contable debe efectuar el siguiente registro de la transacción:

Debitará la subcuenta 542307 – Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y la subcuenta 169501- Terrenos de la cuenta 1695 – DETERIORO ACUMULADO DE PROPEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) (si se hubiera reconocido un deterioro sobre el inmueble), y acreditará la subcuenta 160501 - Urbanos de la cuenta 1605-TERRENOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000072351 DEL 05-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de colmenas apícolas entregadas a comunidades.

Doctora  
 DAVID MAURICIO OLAYA LÓPEZ  
 Profesional especializado (E)- Contador  
 Corporación Autónoma Regional de la Frontera Nororiental  
 Cúcuta – Norte de Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550004107-2 del 26 de noviembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable que se debe dar a la compra realizada por la Corporación Autónoma de unas colmenas apícolas, las cuales, con base en la información suministrada por el señor David Mauricio Olaya en comunicación telefónica del 03 de diciembre, no son sometidas a ningún proceso por parte de la Corporación Autónoma, sino que son entregadas directamente a la comunidad.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

La CGN a través de la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015, y sus modificaciones, incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de dicho Marco normativo, establece que:

**“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).

Por otra parte, en la Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se 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.

2. Los productos agrícolas se reconocerán como inventarios en el momento de su cosecha, es decir, en el momento en que el producto se separa del activo biológico del que procede o cuando cesa el proceso vital del activo biológico, de conformidad con lo establecido en la Norma de activos biológicos.

### 9.2. Medición inicial

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.

(...)” (Subrayado fuera del texto).

En lo relacionado con el tema, el Catálogo General de Cuentas establece la descripción de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y establece que “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).

## CONCLUSIONES

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

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se reconocerán como activos los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Dado que las colmenas apícolas son adquiridas por la Corporación Autónoma con el propósito de entregarlas a las comunidades en cumplimiento de su cometido estatal, se logra determinar que existe un potencial de servicio en la compra de estas, razón por la cual se deberán registrar en la información financiera como un activo.

Ahora bien, teniendo en cuenta que, según la Norma de inventarios, se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos que se tengan con la intención de distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, las colmenas apícolas compradas por la Corporación Autónoma con el fin de entregarlas a las comunidades se registrarán como inventario en la subcuenta cuenta 151090-Otras mercancías en existencia de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, hasta tanto sean entregadas a sus destinatarios.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000073741 DEL 09-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los bienes muebles e inmuebles adquiridos, adiciones y mejoras, y mantenimiento de los activos.

Doctora  
GLADYS HELENA BERNAL GUTIÉRREZ  
Contadora Regional Antioquia - Chocó  
Agencia Logística de las Fuerzas Militares  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004044-2, del 20 de noviembre de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“La regional Antioquia – Chocó tiene asignado y en ejecución un presupuesto por inversión de \$5.350.000.000 para la adquisición de su sede. Son \$4.500.000.000 para el bien inmueble y \$850.000.000 para adecuación y mantenimiento.

En los contratos de adecuación y mantenimiento hay incluida compra de activos necesarios para el funcionamiento como un apilador eléctrico, estibas, inmobiliario (Sic).

La pregunta es:

Los activos se deben contabilizar como activos y pasar a depreciar o se deben contabilizar en la construcción en curso y luego sumarse al activo – edificación.”

**CONSIDERACIONES**

El Código Civil Colombiano, determina:

“Artículo 655. Muebles. Muebles son las que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellas a sí mismas como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas.



Exceptúense las que siendo muebles por naturaleza se reputan inmuebles por su destino, según el artículo 658.

Artículo 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.

Artículo 657. Inmuebles por adhesión. 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.

Artículo 658. Inmuebles por destinación. 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. (...)”

En el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, sobre el reconocimiento de activos, indica:

“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.”

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 484 de 2017 y sus modificaciones, sobre la medición posterior de la propiedad, planta y equipo, establece:

## “10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

### 10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la 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. (...)

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.

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.

21. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo, y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

22. 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 de un elemento de propiedades, planta y equipo no tiene un costo significativo, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.

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.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Los bienes muebles e inmuebles adquiridos o construidos se reconocerán como activo, en la medida que cumplan los criterios de reconocimiento como tal, esto es, que sean 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. La entidad clasificará cada bien de acuerdo con el uso y destinación prevista para el mismo.

Un bien inmueble adquirido se reconocerá como propiedad, planta y equipo, cuando sea empleado por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicio, para propósitos administrativos y cuando sea arrendado por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES. La medición inicial se realizará por el costo de adquisición más todas las erogaciones 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. Si la edificación requiere de adecuaciones para ponerla en condiciones de uso, estas erogaciones se llevarán como un mayor valor del inmueble.

Las adiciones y mejoras que se le efectúen al bien inmueble con el propósito de aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios o permitir una reducción significativa de los costos se llevarán como un mayor valor de la propiedad, planta y equipo.

Ahora bien, cuando la entidad construya un bien o adquiera una edificación que aún se encuentre en construcción, las erogaciones directamente atribuibles al bien inmueble durante el proceso de construcción se acumularán en la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, hasta cuando esté en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Por otra parte, los bienes muebles adquiridos se reconocerán de forma separada al bien inmueble, en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. No obstante, cuando los bienes que siendo muebles por naturaleza reúnan las características necesarias para considerarse como inmuebles por destinación, en cumplimiento de los artículos N° 655 y 658 del Código Civil Colombiano, se reconocerán en la subcuenta respectiva de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

Una vez la propiedad, planta y equipo se encuentre 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, entonces iniciará el cálculo de depreciación.

Con respecto al mantenimiento, entendido como erogaciones incurridas por la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo cuando se incurra, salvo en los casos que se encuentra directamente relacionados con la elaboración de bienes y deba incluirse como mayor valor del activo de acuerdo con la Norma de inventarios.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000075531 DEL 12-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento para determinar el costo de los terrenos en Proyectos de Concesión de Infraestructura de Transporte.

Doctora  
NELCY JINETH MALDONADO BALLEEN  
Coordinadora Grupo Interno de Trabajo Administrativo y Financiero  
Agencia Nacional de Infraestructura  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550004112-2 del 27 de noviembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“Con el fin de dar cumplimiento a las directrices establecidas por la Contaduría General de la Nación, tendientes a cumplir con el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y de conformidad con la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, en lo referente al reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en especial al numeral 11.1. Reconocimiento BIENES DE USO PUBLICO, el cual establece: “...Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público se reconocerán por separado”.

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

en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad”.

En cumplimiento de la normatividad citada, la Agencia identificó cuatro (4) componentes que permiten determinar la medición inicial para cada uno de los predios adquiridos en los diferentes proyectos de concesión, los cuales se relacionan a continuación:

- **Compensación Socioeconómica:**

Es el reconocimiento socioeconómico que se le otorga a las unidades sociales identificadas con el fin de mitigar los impactos causados en razón a la ejecución del proyecto de infraestructura (...)

- **Daño Emergente:**

Corresponde al valor del inmueble (terreno, construcciones y/o cultivos) y a los siguientes conceptos que pueden generarse en el marco del proceso de adquisición predial para proyectos de infraestructura de las entidades adscritas al Ministerio de Transporte: i). **Notariado y Registro:** corresponde a los derechos notariales y de registro derivados a (Sic) de la legalización de la escritura pública (Sic) de compraventa a favor de la entidad adquirente y ii) **desmonte, embalaje, traslado, y montaje de bienes muebles (trasteo)** en industrias: se refiere a los costos en los que incurrán (Sic) los beneficiarios para efectos de trasladar los muebles que conforman la unidad industrial de su propiedad, ubicados en el inmueble objeto de adquisición, a otro lugar dentro del mismo municipio, o a la reubicación de los mismos en el área remanente cuando la adquisición es parcial, a fin de continuar con la actividad industrial debidamente reconocida y autorizada.

- **Lucro cesante:**

A continuación, se presentan los conceptos que pueden ser objeto de reconocimiento en el marco del proceso de adquisición predial:

1. **Pérdida de utilidad por contratos que dependen del inmueble objeto de adquisición:** Este concepto corresponde a las utilidades dejadas de percibir por los beneficiarios, derivados de contratos, tales como el arrendamiento o aparcería (Sic), sobre parte o la totalidad del inmueble.

Se establecerá el ingreso derivado del contrato, tomando en consideración la información contenida en el respectivo contrato y a información tributaria y/o contable aportada por el beneficiario de la indemnización.

2. Pérdida de utilidad por otras actividades económicas: Este concepto tendrá lugar en los casos en que el beneficiario realice en el inmueble una actividad económica diferente a las enunciadas en el numeral anterior y se establecerá el ingreso tomando en consideración la información tributaria y contable aportada por el beneficiario de la indemnización.

El lucro cesante se reconocerá hasta por un término de seis (6) meses.

- Valor Escritura Pública:

Es el precio de adquisición en la etapa de enajenación voluntaria del inmueble requerido para la ejecución de proyectos de infraestructura de transporte, será igual al valor comercial definido por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi y las Lonjas, lo anterior de conformidad con la resolución 2684 de 06 de agosto de 2015 del Ministerio de Transporte.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que los criterios antes mencionados, son los que la Entidad tiene en cuenta al momento de determinar el valor a registrar en sus Estados Financieros para cada uno de los predios adquiridos por la Agencia, para la ejecución de los proyectos de infraestructura de transporte, se requiere de su valiosa colaboración en el sentido de precisarnos si estos cuatro (4) componentes deben tenerse en cuenta al momento de determinar el costo del predio, o si por el contrario todos o algunos de ellos no se deben contemplar en la determinación del mismo”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

La Resolución 545 de 2008 del instituto Nacional de Concesiones (Ahora ANI), por la cual se definen los instrumentos de gestión social aplicables a proyectos de infraestructura desarrollados por el instituto nacional de concesiones y se establecen criterios para la aplicación del plan de compensaciones socioeconómicas, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO OCTAVO: Plan de compensaciones socioeconómicas consiste en el catálogo de reconocimientos que se otorga a unidades sociales para mitigar los impactos socioeconómicos específicos, causados por razón de la ejecución de un proyecto, de acuerdo con las definiciones establecidas en el Artículo Noveno de la presente Resolución, correspondiente a los siguientes factores:

(...)

## III. CRITERIOS PARA LA APLICACIÓN DEL PLAN DE COMPENSACIONES SOCIOECONÓMICAS

(...)

ARTÍCULO DÉCIMO. CONDICIONES GENERALES. Las siguientes constituyen condiciones generales para la aplicación de Factores de Compensación Socioeconómica contemplados en la presente resolución:

1. Los Factores de Compensación Socioeconómica se aplicarán con base en las condiciones particulares existentes al momento del levantamiento de la Ficha Social correspondiente, tomándose este momento como la fecha de referencia para el conteo de tiempos establecidos para la aplicación de cada compensación.

2. Los Factores de Compensación Socioeconómica no serán aplicables a unidades sociales que en cualquier tiempo hayan sido beneficiarias de los mismos, salvo cuando las condiciones generadoras de impactos como el establecimiento de la residencia o el desarrollo de actividades productivas se hayan efectuado con anterioridad a la ejecución del nuevo proyecto y la unidad social no hubiere podido prever que se vería afectada nuevamente.

3. Cuando del análisis de la documentación presentada para la aplicación de un Factor de Compensación Socioeconómica y su comparación con información y documentación presentada por otras unidades sociales, así como de aquella que se pudiere recolectar en el trabajo de campo, se establezca la falsedad en los documentos aportados se dará aviso a las autoridades administrativas correspondientes y el hecho constituirá pérdida del reconocimiento. Cuando se trate de simples inconsistencias en los datos aportados, se apremiará al aportante para la corrección que corresponda, so pena de pérdida del reconocimiento.

4. Los Factores de Compensación Socioeconómica aplicarán solo cuando el traslado de la unidad social, o la suspensión de la actividad productiva de ser el caso, se efectúe de manera voluntaria y su reubicación no se realice en zonas requeridas para la ejecución del mismo u otro proyecto de infraestructura de que trata la presente resolución.

PARÁGRAFO. La aplicación de factores de compensación socioeconómica se encuentra sujeta al cumplimiento de las condiciones generales establecidas en el presente artículo, así como a las condiciones particulares y de procedimiento establecidas en los artículos subsiguientes.



No obstante, cuando se adelante adquisición de predios mediante el procedimiento de expropiación administrativa establecido en el Capítulo VIII de la Ley 388 de 1997, sin que se llegue a un acuerdo para el traslado voluntario de la unidad social, o la suspensión de la actividad productiva de ser el caso, las compensaciones socioeconómicas podrán aplicarse siempre que se cumplan las demás condiciones generales y particulares establecidas en la presente resolución, en cumplimiento de lo establecido por las Sentencias C1074 de 2002 y C-476 de 2007, emitidas por la honorable Corte Constitucional” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el artículo 23 de la Ley 1742 de 2014 por la cual se adoptan medidas y disposiciones para los proyectos de infraestructura de transporte y se conceden facultades extraordinarias señala:

“ARTÍCULO 23. AVALUADORES Y METODOLOGÍA DE AVALÚO. El avalúo comercial para la adquisición o expropiación de los inmuebles requeridos para proyectos de infraestructura de transporte será realizado por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC) o la autoridad catastral correspondiente o las personas naturales o jurídicas de carácter privado registradas y autorizadas por las Lonjas de Propiedad Raíz.

El avalúo comercial, de ser procedente, incluirá el valor de las indemnizaciones o compensaciones que fuera del caso realizar por afectar el patrimonio de los particulares.

Para la adquisición o expropiación de inmuebles requeridos en proyectos de infraestructura de transporte, el Instituto Geográfico “Agustín Codazzi” (IGAC) tendrá como función adoptar las normas, métodos, parámetros, criterios y procedimientos que deben aplicarse en la elaboración de los avalúos comerciales y su actualización. Cuando las circunstancias lo indiquen, el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC) introducirá las modificaciones que resulten necesarias.

Las normas, métodos, parámetros, criterios y procedimientos establecidos y/o modificados por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC) son de obligatorio y estricto cumplimiento para los evaluadores, propietarios y responsables de la gestión predial en proyectos de infraestructura de transporte” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, el Ministerio de Transporte emitió la Resolución 2684 de 2015 por medio de la cual se indican los elementos de daño emergente y lucros cesante que deben ser objeto de avalúo en los procesos de adquisición de predios para proyectos de infraestructura de transporte, contenidos en la Ley 1682 de 2013 modificada por la Ley 1742 de 2014, para las entidades adscritas al Ministerio de Transporte.

El artículo 3 de dicha Resolución define el daño emergente como “Pérdida económica asociada al proceso de adquisición predial que contemplara solamente el daño cierto y consolidado” y, a su vez, define el lucro cesante como “Ganancia o provecho demostrable dejado de percibir por el término de seis (6) meses como máximo, por los rendimientos reales del inmueble requerido para la ejecución de obras de infraestructura de transporte”.

Ahora bien, la CGN a través de la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015, y sus modificaciones, incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones.

En lo relacionado con el reconocimiento y medición inicial de bienes públicos, la Norma de bienes de uso público del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

## “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 construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

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).

Por su parte, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente establece en lo relacionado con los activos entregados en concesión que:

"1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

(...)

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda". (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

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

De acuerdo con lo establecido en la Norma de bienes de uso público del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, estos activos se medirán inicialmente por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y materiales para la construcción del bien; 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.

Adicionalmente, en lo relacionado con los terrenos, establece que estos serán reconocidos por separado de aquellos bienes de uso público que se construyan sobre ellos.

Ahora bien, en lo relacionado con la regulación que debe observar la Agencia Nacional de Infraestructura para efectos de la adquisición de predios en los que se desarrollen obras de infraestructura de transporte, es importante resaltar que es la entidad quien definirá si los elementos contemplados en los artículos 8 y 10 de la Resolución 545 de 2008 del Instituto Nacional de Concesiones (Ahora ANI), el artículo 23 de la Ley 1742 de 2014 y artículo 3 de

la Resolución 2684 de 2015 son componentes del costo de adquisición de los predios, es decir, si son directamente atribuibles a la adquisición del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad, lo anterior, teniendo en cuenta que son elementos en los que el cumplimiento de las condiciones pueden cumplirse o no de acuerdo con cada caso en particular.

Para efectos de determinar en forma específica los conceptos por usted planteados en su consulta, la Entidad deberá evaluar cada caso frente a los lineamientos anteriormente expuestos, a efectos de definir si constituyen costo del inmueble o un gasto del período.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000075821 DEL 17-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de terrenos que se encuentran en perturbación a la propiedad.

Doctor  
SANTIAGO ARBELÁEZ OSUNA  
Coordinador GIT Administración de Bienes  
Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550004152-2 del 28 de noviembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“• En la actualidad, el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones tiene bajo su propiedad dos bienes inmuebles conocidos como el Cajal y el Perro, los cuales fueron adjudicados como terrenos baldíos para efectos de la instalación de la infraestructura de telecomunicaciones y de logística en el Marco del Proyecto Nacional de Conectividad de Alta velocidad.

• Para la vigencia del año 2018, algunos miembros de comunidades aledañas manifestaban tener propiedad sobre los citados predios, impidiendo el tránsito de la Unión Temporal Andired para ingresar.

• Esta afirmación se logró desvirtuar, explicándole a las comunidades que los predios del Perro y el Cejal habían sido adjudicados conforme a derecho, surtiéndose las etapas procesales descritas en la Ley donde se cumplieron los términos pactados para la oposición a la adjudicación, sin que se presentará alguna en su momento; además, la Agencia Nacional de Tierras, antes de realizar la adjudicación realizó los cruces y verificaciones de información necesarios para confirmar que estos predios no se encontraban ni en resguardos ni en territorios colectivos, pues de haber sido así, estos eran adjudicables.

De acuerdo con lo anterior y teniendo presente el estado actual en que se encuentran estos terrenos ante posibles futuras perturbaciones, solicitamos se indique:

- 1- El tratamiento contable para aplicar.
- 2- ¿Los inmuebles son objeto de deterioro en estas circunstancias?”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 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 Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, menciona 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.

(...)

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.

(...)

## 6.2. 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” (subrayado fuera del texto).

Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que:

## 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

(...)

### 10.3. Medición posterior

(...)

Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en la (Sic) normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible.

#### 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 del texto)

En lo relacionado con el deterioro, la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que:

“(…)

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.

“(…)” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo del mismo Marco, señala:

“(…)”

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.

(...)” (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, en lo relacionado con el tema, el Catálogo General de Cuentas, establece las siguientes descripciones de cuentas:

#### “1637–PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS

Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades

(...)

#### 8315–BIENES Y DERECHOS RETIRADOS

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

(...)” (Subrayado fuera del texto)”.

### CONCLUSIONES

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

De acuerdo con la definición de activo, como elemento de los estados financieros del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

De igual forma, la norma 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 y, para efectos de 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.

Con base en lo anterior, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno reconoce que, en algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

En concordancia, se establece 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 en los casos en los que 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.

Por lo anterior, en relación con los terrenos que están en perturbación de la propiedad, la entidad deberá analizar y determinar si las circunstancias de la perturbación revisten de características coyunturales de las cuales se prevé que la entidad recuperará el control sobre los bienes para mantenerlos dentro de la información financiera o, en caso contrario, realizar la baja en cuentas considerando que, según el Marco conceptual, la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Si la entidad define que los predios ya no cumplen con los criterios de reconocimiento, se deberá realizar la baja en cuentas debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas en las que se haya clasificado los activos. Adicionalmente debitará la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y acreditará la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otra parte, si la entidad define que los terrenos aun cumplen con los criterios de reconocimiento de los activos, pero por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades, los deberá reclasificar debitando la subcuenta 163701-Terrenos de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y

EQUIPO NO EXPLOTADOS y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas en las que se haya clasificado los activos.

Con referencia al deterioro, de acuerdo con lo establecido en las normas de deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo, señalan que serán de aplicación para la contabilización del deterioro de aquellos activos materiales que estén clasificados dentro de la categoría de propiedades, planta y equipo. Por tal razón, en el escenario en el que la entidad determine que los terrenos cumplen con los criterios de reconocimiento de los activos y se encuentren clasificados como propiedades planta y equipo, aplicarán, según corresponda, la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000076281 DEL 19-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Modificación del Plan Único de Cuentas de las Instituciones de Educación Superior. Cumplimiento de las resoluciones emitidas por la CGN. Establecimiento de vidas útiles en las propiedades, planta y equipo. Tratamiento contable de activos en buen estado que se encuentran sin funcionar. Corrección de errores inmateriales

Doctor  
JORGE ANGEL CORTÉS CARTAGENA  
Profesional de Control Interno  
Institución Educativa Colegio Mayor de Antioquia  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500040192 del 19 de noviembre de 2019, mediante la cual consulta lo siguiente:

1. ¿Es necesario modificar el Plan Único de Cuentas del Colegio Mayor de Antioquia cuando se expida una resolución que lo modifique?
2. ¿Son vinculantes las resoluciones emitidas por la Contaduría General de la Nación, o solamente son un referente?
3. ¿La contaduría ha establecido alguna tabla de valoración de la vida útil en propiedad planta y equipo para realizar la depreciación? ¿Se tiene algún fundamento normativo?
4. Si un activo lleva más de 4 años sin funcionar, su vida útil es de 3 años, pero se encuentra en buen estado ¿se debe seguir depreciando, o se puede dar de baja?
5. ¿Se tiene algún fundamento normativo o criterios específicos para justificar los errores contables inmateriales como anulaciones, ajustes o reclasificaciones?

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

## CONSIDERACIONES

### Pregunta 1

La Resolución N° 643 de 2015 emitida por la CGN, establece lo siguiente en el párrafo 3 del artículo 2:

**“Parágrafo 3.** Las instituciones de educación superior sujetas al Régimen de Contabilidad Pública, utilizarán el Plan Único de Cuentas de las instituciones de educación superior para el reporte de información financiera al Ministerio de Educación Nacional, sin perjuicio del cumplimiento de la Resolución 620 de 2015 para el registro de los hechos económicos y el reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.”

### Pregunta 2.

Es necesario revisar 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)

Por su parte la Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general,

afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...). Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)” (Subrayado fuera de texto).

### **Preguntas 3. y 4.**

La Norma de propiedades, planta y equipo, anexa a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala 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. ... (...)

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.”

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 5.**

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenida en la Resolución N°533 de 2015 emitida por la CGN y sus modificaciones, señala 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. ... (...)

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:

### 1. ¿Es necesario modificar el Plan Único de Cuentas del Colegio Mayor de Antioquia cuando se expida una resolución que lo modifique?

Las Instituciones de Educación Superior al ser sujetos de inspección y vigilancia por parte del Ministerio de Educación Nacional deberán cumplir con todos los requerimientos que este realice con el propósito de llevar a cabo el desarrollo de sus funciones como ente que realiza actividades de inspección y vigilancia. Por lo anterior, es obligación de dichas instituciones reportar la información financiera necesaria al Ministerio mediante el Plan Único de Cuentas expedido por la CGN, en los términos solicitados, por lo que la información que se reporte se debe realizar con el PUC actualizado. Es competencia de la entidad definir la manera en que se llevará a cabo la actualización de las cuentas que sean afectadas con la modificación, bien sea actualizando la totalidad el plan de cuentas, o realizando los ajustes que sean necesarios.

### 2. ¿Son vinculantes las resoluciones emitidas por la Contaduría General de la Nación, o solamente son un referente?

El artículo N° 354 de la Constitución Política y demás leyes que lo reglamentan, le otorgan la facultad a la CGN de regular todos los temas en materia contable de las entidades públicas, razón por la cual, tal como lo reitera la Corte Constitucional en la Sentencia C-487 de 1997 citada en las consideraciones, la regulación expedida por la Contaduría General de la Nación en materia contable es de obligatorio cumplimiento para las entidades estatales, es decir que las resoluciones emitidas son de carácter vinculante.

### 3. ¿La contaduría ha establecido alguna tabla de valoración de la vida útil en propiedad planta y equipo para realizar la depreciación? ¿Se tiene algún fundamento normativo?

Para determinar la vida útil de las propiedades, planta y equipo, se deberá tener en cuenta, entre otros factores, la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial y los límites legales o restricciones sobre el uso de este. La entidad deberá revisar la vida útil de los activos por lo menos al término de cada periodo

contable, y si existe un cambio significativo se deberá realizar el ajuste con el propósito de reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio de los mismos.

La CGN no ha suministrado ni suministrará tabla de vidas útiles para ningún elemento de las propiedades, planta y equipo, toda vez que dicha estimación es particular para los activos de cada entidad.

**4. Si un activo lleva más de 4 años sin funcionar, su vida útil es de 3 años, pero se encuentra en buen estado ¿se debe seguir depreciando, o se puede dar de baja?**

De acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo, la depreciación de un activo no cesará cuando este no se utilice o se haya retirado de su uso, por lo cual si el bien se encuentra en buen estado y cumple la definición de activo, es decir, está bajo el control de la entidad y puede generar potencial de servicio o beneficios económicos futuros, no podrá ser dado de baja, razón por la cual, se tendrá que seguir manteniendo como propiedades, planta y equipo y depreciando de conformidad con el patrón de consumo estimado por la entidad. No obstante, si se utiliza un método de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podrá ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción con el activo.

Es de resaltar que la vida útil de las propiedades, planta y equipo al ser una estimación contable, debe ser revisada por lo menos una vez al final del periodo contable, razón por la cual no es correcto que un activo se deprecie en su totalidad si aún puede continuar generando beneficios económicos o potencial de servicio para la entidad.

**5. ¿Se tiene algún fundamento normativo o criterios específicos para justificar los errores contables inmateriales como anulaciones, ajustes o reclasificaciones?**

La normativa contable no contempla una justificación por los errores cometidos por la entidad, bien sean materiales o inmateriales, razón por la cual estos deben ser ajustados de acuerdo con lo señalado en la Norma de políticas contables, estimaciones contables y corrección de errores, la cual menciona que cuando la entidad encuentre un error contable, independientemente de su materialidad, debe corregirlo ajustando el valor del elemento contra el resultado del ejercicio, si se trata de un error del periodo corriente, o contra la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si se trata de un error de periodos anteriores.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000076381 DEL 20-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Forma de registrar las edificaciones y los terrenos, y si es necesario la constitución de pólizas de seguros que amparen los terrenos de la entidad.

Doctor  
JOSÉ RAFAEL VIDAL PENAGOS

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500043982, del 18 de diciembre de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Trabajo en una entidad oficial, contablemente se registran por separado el costo de las edificaciones y el de los terrenos, para el efecto de constituir las pólizas de seguros que amparen los activos de la entidad, es obligatorio incluir los TERRENOS, y que sucede legalmente si no se hace”.

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

**CONSIDERACIONES**

El Marco conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, frente la definición y reconocimiento de los 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. (Subrayado fuera del texto).

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

#### 6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

Por otra parte, el numeral 10 de la norma PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución No.533 de 2015, 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.

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

## 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 (...).

En lo referente a la constitución de las pólizas de seguros que amparen los activos de la entidad tenemos:

La ley 42 de 1993, sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen, establece:

“ARTÍCULO 101. Los contralores impondrán multas a los servidores públicos y particulares que manejen fondos o bienes del Estado, hasta por el valor de cinco (5) salarios devengados por el sancionado a quienes no comparezcan a las citaciones que en forma escrita les hagan

las contralorías; no rindan las cuentas e informes exigidos o no lo hagan en la forma y oportunidad establecidos por ellas; incurrirán reiteradamente en errores u omitan la presentación de cuentas e informes; se les determinen glosas de forma en la revisión de sus cuentas; de cualquier manera entorpezcan o impidan el cabal cumplimiento de las funciones asignadas a las contralorías o no les suministren oportunamente las informaciones solicitadas; teniendo bajo su responsabilidad asegurar fondos, valores o bienes no lo hicieren oportunamente o en la cuantía requerida; no adelanten las acciones tendientes a subsanar las deficiencias señaladas por las contralorías; no cumplan con las obligaciones fiscales y cuando a criterio de los contralores exista mérito suficiente para ello.

“ARTÍCULO 107. Los órganos de control fiscal verificarán que los bienes del Estado estén debidamente amparados por una póliza de seguros o un fondo especial creado para tal fin, pudiendo establecer responsabilidad fiscal a los tomadores cuando las circunstancias lo ameriten”.

De otro lado, el numeral 4 del artículo 101. Aseguramiento de los Bienes Oficiales del decreto 663 de 1993, por medio del cual se actualiza el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y se modifica su titulación y numeración, reza:

4. Aseguramiento de los bienes oficiales. De conformidad con el artículo 244 del Decreto Ley 222 de 1983, todos los seguros requeridos para una adecuada protección de los intereses patrimoniales de las entidades públicas y de los bienes pertenecientes a las mismas, o de las cuales sean legalmente responsables, se contratarán con cualquiera de las compañías de seguros legalmente autorizadas para funcionar en el país.

Los representantes legales, las juntas y consejos directivos de las entidades oficiales serán responsables de que la contratación se efectúe con entidades aseguradoras que ofrezcan adecuadas condiciones en materia de solvencia, coberturas y precios.

Adicionalmente, el numeral 63 del artículo 48 de la Ley 734 de 2002, por la cual, se expide el Código Disciplinario Único, señala:

Artículo 48. Faltas gravísimas. Son faltas gravísimas las siguientes: numeral 63: No asegurar por su valor real los bienes del Estado ni hacer las apropiaciones presupuestales pertinentes.

Finalmente, el ordinal d) del artículo 118 de la Ley 1474 de 2011 Estatuto Anticorrupción expresa:

Artículo 118. Determinación de la culpabilidad en los procesos de responsabilidad fiscal. Se presumirá que el gestor fiscal ha obrado con culpa grave en los siguientes eventos: d) Cuando se haya incumplido la obligación de asegurar los bienes de la entidad o la de hacer exigibles las pólizas o garantías frente al acaecimiento de los siniestros o el incumplimiento de los contratos;

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La entidad debe aplicar los numerales 6.1.1 - Activos y 6.2.1 – Reconocimiento de activos contenidos en el Marco Conceptual de las Entidades de Gobierno, es decir, que debe tener en cuenta la definición de activos, que señala: los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de una evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y respecto al reconocimiento de activos, la entidad observará que el valor del recurso se pueda medir fiablemente.

Por otra parte, el numeral 3 del reconocimiento de la norma de propiedades, planta y equipo contenida en el Marco normativo para Entidades de Gobierno, expresa que los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

En lo referente a la constitución de las pólizas de seguros, este tema no es competencia de la Contaduría General de la Nación - CGN, no obstante, la parte administrativa de la entidad debe aplicar lo establecido en la Ley 42 de 1993 sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen, más específicamente el artículo 107 que hace referencia a que los bienes del Estado estén debidamente amparados por una póliza de seguros o un fondo especial creado para tal fin y además, debe tener en cuenta todas las normas incluidas en las consideraciones.

Y en lo concerniente a la parte legal, si la entidad no constituye pólizas de seguros para amparar los terrenos, puede ser requerida por los organismos de vigilancia y control y, por lo tanto, asumirá los riesgos que la inobservancia de las normas en esta materia le puedan causar.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000077991 DEL 24-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo que se encuentran en uso pero están registradas en la cuenta de bienes en construcción, y aún no cuentan con el valor de los gastos de interventoría.

Doctor

LUIS ALBERTO VILLARRUEL LIDUEÑA

Contratista - Grupo Gestión de Bienes

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar

Ciudad

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004147-2, del día 28 de noviembre de 2019, en la cual señala que el ICBF suscribió en el año 2012 un contrato interadministrativo con el FONADE y la FEDERACION NACIONAL DE DEPARTAMENTOS con el objeto de “Aunar esfuerzos para adelantar la Gerencia Integral para la realización de estudios, diseños, construcción e interventoría en Centros de Desarrollo Infantil”, y que en la actualidad fue demandado por el ICBF por incumplimiento el 26 de abril del presente año. Por lo anterior, la consulta la enfoca principalmente a:

“... frente a las obras realizadas por el contratista que fueron terminadas y suscritas las acta de liquidación con el subcontratista. Estas obras no fueron recibidas por el ICBF por diferencias con el contratista, que hacen parte de la demanda instaurada por el ICBF. Sin embargo algunas de estas obras se encuentran operando, pero contablemente están registradas como construcciones en curso, debido básicamente a las siguientes razones:

- El contratista no ha allegado el balance de la interventoría, que permita asignarle el valor a cada obra realizada.
- El contratista no ha remitido los planos de las obras

Los gastos fijos y variables de la interventoría, corresponden a una bolsa global, los cuales solamente se conocerán al finalizar la totalidad de las obras.

La entidad se encuentra adelantando el proceso de legalización de las obras terminadas y en especial las que se encuentran en funcionamiento, pero se desconocen algunos valores por concepto de gastos variables y gastos fijos de la interventoría que incrementarían el valor de los saldos registrados contablemente como construcciones en curso. Teniendo en cuenta que el contrato se encuentra en instancias judiciales y que de llegar a un acuerdo los gastos fijos y variables de la interventoría afectarían el valor de la posible legalización de la construcción, ¿es posible que la entidad realice un registro adicional incrementando el valor de las obras por estos conceptos?

Teniendo en cuenta las obras que están en funcionamiento y que contablemente la entidad las tiene registrada como construcciones en curso, que fueron objeto de observaciones por parte de la Contraloría General de la República, toda vez que se encuentran sobreestimada la cuenta de construcciones y subestimada la cuenta de edificaciones al igual que el gasto por depreciación mensual. Le solicitamos respetuosamente un concepto que nos permita blindarnos frente al ente auditor, teniendo en cuenta las razones antes expuestas.”

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. (...)

#### 4.1.1. 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. (...)

## 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)

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 (...)”

## 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. (...)”

### 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.

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

### 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. (...)

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. (...)

#### Capítulo VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

##### 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)

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

#### “1615 – CONSTRUCCIONES EN CURSO

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las construcciones recibidas en una transacción sin contraprestación.
- 2- El valor de los materiales incorporados a las obras.
- 3- El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.

##### SE ACREDITA CON:

- 1- 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.
- 2- El valor de los materiales y demás elementos sobrantes cargados a las obras o instalaciones, que se reintegren.
- 3- El valor de las construcciones enajenadas o transferidas.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los elementos consumidos en la construcción.

#### 1640 – EDIFICACIONES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1- El costo de las construcciones adquiridas.
- 2- El valor de las edificaciones recibidas en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los componentes que se incorporan al elemento.
- 4- El valor de las mejoras.
- 5- El valor de las edificaciones trasladadas desde otras cuentas.

##### SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las edificaciones enajenadas.
- 2- El valor de las edificaciones entregadas en una transacción sin contraprestación.
- 3- El valor de los componentes que se den de baja por sustitución.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con las edificaciones adquiridas.
- 5- El valor de las edificaciones trasladado a otras 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 de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, el reconocimiento de los bienes que se obtengan por la firma de un convenio interadministrativo dependerá de si estos cumplen los criterios definidos para ser reconocidos en los estados financieros.

Por lo cual, los hechos económicos se reconocen como activos si cumplen con los criterios definidos en el Marco Conceptual, ello es, que los bienes sean controlados por la entidad, en cuanto al uso, acceso por parte de terceros, y se tengan sustancialmente los riesgos y beneficios asociados a los mismos; así como que la entidad espera obtener el potencial de servicio o beneficios económicos futuros que contribuyan a los flujos de efectivo y equivalentes al efectivo. Para ello, 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 mismo, si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados.

Por lo anterior, si la entidad al evaluar estos bienes, se cumple efectivamente con los criterios antes señalados, podrán entonces ser reconocidos como activos, para lo cual se deberán clasificar de acuerdo a la intención que se tenga sobre los mismos, y conforme a lo señalado en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de gobierno, que para el caso de las propiedades, planta y equipo, son aquellos bienes que se tienen con la finalidad de usarse para propósitos administrativos o la prestación de servicios, no se espera su venta en el curso de las actividades ordinarias y adicionalmente se prevé usarlos durante más de un periodo contable, de acuerdo a lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo.

Adicionalmente, la Norma de propiedades, planta y equipo indica que cuando el bien este 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 entidad iniciará el cálculo y reconocimiento de la depreciación, teniendo en cuenta la vida útil del bien.

Según el contexto expuesto en su consulta, las edificaciones se encuentran reconocidas como propiedades, planta y equipo, pero como bienes en construcción, lo cual no corresponde a la realidad económica de los mismos, puesto que estos ya se encuentran bajo control y uso por parte del ICBF, es decir, en las condiciones que la administración de la entidad requería para iniciar su funcionamiento, razón por la cual, las edificaciones que se encuentran operando no deben estar reconocidas en la subcuenta de 1615 – CONSTRUCCIONES EN CURSO sino en la cuenta 1640 – EDIFICACIONES por los valores desembolsados para su construcción, adicional de realizar su medición posterior conforme a la política de la entidad para estos bienes. Lo anterior, con independencia de que se tenga la titularidad jurídica de los bienes.

Si la entidad no realizó el reconocimiento de estos bienes en el momento en que se inició el uso de los mismos, entonces deberá realizar lo señalado en el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones para la corrección de errores, teniendo en cuenta si corresponde al periodo corriente o a periodos anteriores.

Ahora bien, en relación al reconocimiento de los gastos fijos y variables de interventoría que no se han reconocido de manera individual para cada uno de los bienes, y tomando en cuenta que estos afectan el valor de los bienes reconocidos por la entidad, la entidad debió reconocerlos en la medida en que las edificaciones eran terminadas, y se iniciaba su uso. Por lo cual, su registro será tratado de igual manera como un error, toda vez que esta información podría esperarse razonablemente haber conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de los estados financieros, debido a que su no disponibilidad corresponde a fallas en los procesos de flujo de la información entre las entidades involucradas.

Cabe aclarar que, la entidad deberá realizar la corrección de estos errores en el periodo actual, sean o no materiales, y para el caso de errores de periodos anteriores se deben afectar 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.

Adicionalmente, el Marco Normativo señala que 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.

Según lo anotado, los ajustes de errores de períodos anteriores que por su materialidad exijan la reexpresión de estados financieros, corresponderán actualmente y según el caso consultado, a la información presentada a 31 de diciembre de 2018 en consideración a que las Normas de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones empezaron a regir a partir del 1° de enero de 2018.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000079151 DEL 26-12-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos Gastos- Transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de bienes entregados en comodato

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	Propiedades, planta y equipo Otros activos Gastos- Transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de bienes entregados en comodato

Doctor  
CARLOS RUBELIO GIL RODRIGUEZ  
Secretario de Hacienda  
Alcaldía de Manzanares Caldas  
Manzanares

### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004177-2 del día 2 de diciembre de 2019, mediante la cual, en representación de los municipios de Manzanares, Marquetalia, Pensilvania y la Empresa de Servicios Públicos del Oriente de Caldas-SERVORIENTE, solicita concepto sobre el tratamiento contable para el reconocimiento de vehículos entregados por parte de los Municipios a la Empresa de Servicios Públicos mediante contrato de comodato, en los siguientes términos:

“(…) El municipio de Manzanares el 19 de septiembre de 2018 entrega carro compactador y retroexcavadora bajo la modalidad con contrato de operación y aporte bajo condición a la Empresa de Servicios Públicos del Oriente de Caldas Servioriente para el cumplimiento de los fines de la prestación de servicio de aseo para la operación y mantenimiento. Esta entrega según la cláusula novena para la empresa Servioriente es para la prestación de servicio de aseo para su uso y goce sin que se reflejen los componentes ni costos del mismo en la tarifa del servicio de aseo del municipio de Manzanares. Así mismo en la cláusula decimoquinta del contrato se advierte que la asunción de riesgos es por parte del operador o sea la empresa.

El municipio de Marquetalia el 27 de noviembre de 2018 entrega a título de comodato y según la clausula sexta a título gratuito en colaboración de servicio para el cumplimiento de los fines del comodatario y a préstamo de uso a la Empresa de Servicios Públicos del Oriente de Caldas Servioriente.

El municipio de Pensilvania el 06 de febrero de 2019 entrega a título de comodato y según la cláusula quinta a título gratuito para el cumplimiento de los fines del comodatario y a préstamo de uso a la Empresa de Servicios Públicos del Oriente de Caldas Servioriente.”

Expone los registros contables que efectuaron los Municipios por la entrega de los vehículos y su vez los que realizó la Empresa de Servicios Públicos por la recepción de los mismos, y señala que en visita de la Contraloría General de Caldas al municipio de Manzanares presentó hallazgo administrativo manifestando que la dinámica de la cuenta 198605 Gasto Diferido Subvenciones no aplicaba para este registro.

Los registros planteados en la consulta son los siguientes:

- **En los Municipios por la entrega de vehículos a la Empresa de Servicios Públicos:**

198605 Gasto diferido por Subvenciones	Débito
167502 Equipo de transporte	Crédito

Efecto amortización gasto vida económica

55 Gastos Público Social	Débito
198605 Gasto Diferido	Crédito

#### **Cuentas de Orden**

834704 Propiedades, planta y equipo	Débito
891518 Bienes entregados a terceros	Crédito

#### **2) En la Empresa de Servicios Públicos por la recepción de los vehículos**

167502 Equipo de transporte	Débito
240290 Subvenciones	Crédito

#### **Amortización**

240290 Subvenciones	Débito
168508 Depreciaciones	Crédito

## Cuentas de Orden

939090 Otras cuentas acreedoras de control	Crédito
991590 Otras cuentas acreedoras de control por contra	Débito

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

**CONSIDERACIONES**

Sobre el tratamiento contable de los contratos de comodato es preciso señalar que la CGN ha expedido varios conceptos, entre ellos el N° Radicado CGN N°20192000011281 dirigido al Doctor JOSÉ MANUEL REYES GUEVARA Jefe División Contabilidad Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Naval, Marítima y Fluvial, en el cual se señala el procedimiento contable en las entidades de gobierno y en las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan Administran Ahorro del Público, de los bienes recibidos y entregados en comodato, el cual en las conclusiones señala lo siguiente:

**“1. En relación con los hechos que se derivan del cumplimiento de un contrato de comodato cuando la comodante es una entidad de Gobierno y la comodataria una Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administra Ahorros del Público.”**

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
  - Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
  - Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
  - Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca en el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

(...)

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante, en lugar de reconocer un gasto por subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

Por su parte, la comodataria debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS cuando se trate de una empresa pública, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo; en cuyo caso la comodante debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, y revelar el hecho en las notas a los estados financieros. La entidad comodataria debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

Cuando la entidad comodataria sea una empresa pública o privada, el comodante debe evaluar si la realidad subyacente del contrato de comodato indica que se trata de la subvención de un canon de arrendamiento operativo, caso en el cual, se debe estimar el valor que podría recibir en un contrato de esa naturaleza, debiendo reconocer un ingreso y un gasto por subvenciones.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuyen a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

El procedimiento contable para reconocer los hechos económicos derivados de contratos de comodato las entidades deberán 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.

Por lo tanto las entidades deben revisar las condiciones de los contratos para establecer la esencia económica y las condiciones pactadas entre las partes sobre la entrega de los vehículos, y proceder a corregir los registros expuestos en la consulta, como se indica a continuación:

- **Registros contables por parte de los Municipios para reconocer la entrega de vehículos a la Empresa de Servicios Públicos:**

El registro expuesto en la consulta es correcto, siempre que para la transferencia del activo se hayan impuesto condiciones contractuales que de no cumplirse implicarían la devolución del bien. Además dado que la entrega la hace una entidad de gobierno a una empresa no cotizante, la subcuenta a utilizar en efecto es la 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, contenida en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones.

Ahora, con relación al registro de la amortización del activo diferido, no es correcto la utilización del grupo 55-GASTO PUBLICO SOCIAL, al no representar 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.

En consecuencia para la amortización del activo diferido corresponde debitar la subcuenta 542407- Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, con crédito a la subcuenta 198606-Gasto diferido por subvenciones condicionadas.

## 2) Registros realizados por la Empresa de Servicios Públicos por la recepción de los vehículos:

Para la recepción de los vehículos por parte de la empresa, es correcto el registro planteado en la consulta afectando mediante un débito la subcuenta 167502 Equipo de transporte de



la cuenta 1675-EQUIPO DE TRANSPORTE, TRACCIÓN y ELEVACION, y acreditando la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En cuanto a la amortización del pasivo diferido, no es procedente el registro planteado en la consulta por cuanto para el efecto no es viable acreditar la 168508 Depreciaciones, al no representar el valor acumulado de la perdida sistemática de la capacidad operativa de los bienes por el consumo de los beneficios económicos, como lo describe la cuenta 1685-DEPRECIACION ACUMULADA (CR).

Por tanto, la empresa debe amortizar el pasivo diferido y reconocer el ingreso por transferencias y subvenciones, es decir registrar un débito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito a la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Conceptos N° 20192000002851 del 05-02-2019  
20192000003381 del 08-02-2019  
20192000012951 del 08-04-2019  
20192000019711 del 10-05-2019  
20192300027171 del 19-07-2019  
20192000039991 del 02-09-2019  
20192000056101 del 01-10-2019  
20192000067781 del 26-11-2019  
20192300063261 del 18-11-2019  
20192300066481 del 22-11-2019  
20192000068901 del 02-12-2019  
20192000072511 del 05-12-2019  
20192000077771 del 24-12-2019

\*\*\*

**1.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES****CONCEPTO N° 20192000015831 DEL 03-05-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Bienes de Uso Público
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable para el reconocimiento de escenarios culturales del Instituto Distrital de las Artes-IDARTES

Doctora  
 BERTHA LUCÍA GÓMEZ MORENO  
 Contadora  
 Instituto Distrital de las Artes-IDARTES  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001738-2, del 30 de abril de 2019, en la cual solicita “la creación de la cuenta dentro del grupo BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO para registrar el valor de los escenarios de la entidad como son: la Media Torta, El teatro Jorge Eliecer Gaitán, el Planetario, próximamente la Cinemateca, dado que por las características de uso público, destinados al goce y disfrute de la colectividad de forma permanente; esto en razón a la eliminación de la cuenta 171012”.

**CONSIDERACIONES**

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma de Bienes de Uso Público:

“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”.

En el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, define la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO como sigue:

#### “1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO

##### DESCRIPCIÓN

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”.

##### CONCLUSIONES

Los bienes muebles e inmuebles que conforman la Media Torta, el Teatro Jorge Eliecer Gaitán, el Planetario y la Cinemateca deberán reconocerse como bienes de uso público, siempre y cuando se encuentren destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad.

Ahora bien, si fruto del análisis de las subcuentas de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO no se encuentra una que permita el reconocimiento de los escenarios culturales, la entidad deberá registrar dichos bienes en la subcuenta 171090-Otros bienes de uso público en servicio.

En la próxima actualización del Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno se realizará la evaluación correspondiente para determinar la pertinencia de incorporar una nueva subcuenta para el reconocimiento de los diferentes escenarios planteados en la consulta.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000024331 DEL 11-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Bienes de arte y cultura. Bienes históricos y culturales.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de la Colección Filatélica a cargo de la entidad

Doctora  
 CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ  
 Coordinadora del GIT de Contabilidad  
 Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones-MINTIC  
 Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001946-2 del 20 de marzo de 2019, en la cual señala:

El Ministerio de Cultura mediante resolución No. 0395 de 22 de marzo de 2006 “Por la cual se declaran como Bienes de Interés Cultural y Carácter Nacional algunas categorías de bienes muebles ubicados en el territorio colombiano”, ha estipulado lo siguiente:

“(…) Artículo 1.- Declarar como Bienes de Interés Cultural de Carácter Nacional, los siguientes bienes y conjuntos de bienes muebles que se encuentran en la actualidad en el territorio nacional, pertenecientes a personas naturales o jurídicas y que hubieran sido elaboradas antes del 31 de diciembre de 1920, por autores identificados, atribuidos o anónimos, que reúnen los valores estimados en la parte considerativa de la presente resolución:

(…)

**Sellos de correo**, sellos fiscales y análogos, pertenecientes a museos públicos y privados o **entidades públicas**. (...) “ (Resaltado fuera de texto).

En la actualidad el MINTIC tiene a cargo la Colección Filatélica recibida de la extinta ADPOSTAL, que por su valor histórico, estético y simbólico hace parte del Patrimonio Cultural de la Nación y la presenta en la contabilidad en la subcuenta 171508-Elementos de museo de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, por un valor actualizado como resultado del avalúo técnico por \$55.357.765.520,00.

De acuerdo con la resolución N° 395 de 2006 del Ministerio de Cultura, los bienes de interés cultural de carácter nacional, en los cuales se encuentran clasificadas las especies postales, cuya fecha de emisión es posterior a 31 de diciembre de 1920 se encuentran en proceso de identificación y catalogación por parte de la Dirección de Patrimonio de esa entidad, quien ha manifestado al Mintic que no se tiene una fecha cierta para proceder a la declaratoria de los Bienes de Interés Cultural restantes, porque no dispone del presupuesto ni personal calificado para realizar esta valoración, no obstante la colección filatélica corresponde a un bien de interés cultural, de acuerdo con comunicación emitida por el Ministerio de Cultura, según lo expresado por la Señora contadora del Mintic.

Por lo anotado, en consideración a que el Nuevo Marco normativo determina que los bienes registrados en la cuenta contable de Bienes Históricos y Culturales deben ser declarados mediante acto administrativo el cual de manera particular no ha sido expedido para la entidad, consulta si es procedente mantener la Colección filatélica en la subcuenta 171508-Elementos de museo de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES o en su defecto cuál sería la cuenta a utilizar.

## CONSIDERACIONES

La Resolución 395 de 2006 del Ministerio de Cultura, “Por la cual se declaran como Bienes de Interés Cultural de Carácter Nacional categorías de bienes muebles ubicados en el territorio Colombiano.”, señala: “ARTÍCULO 1o. Declarar como Bienes de Interés Cultural de Carácter Nacional, los siguientes bienes y conjuntos de bienes muebles que se encuentran en la actualidad en el territorio nacional, pertenecientes a personas naturales o jurídicas y que hubieran sido elaborados antes del 31 de diciembre de 1920, por autores identificados, atribuidos o anónimos, que reúnen los valores estimados en la parte considerativa de la presente resolución: (...) Sellos de correo, sellos fiscales y análogos, pertenecientes a museos públicos y privados o entidades públicas.”.

En relación con la normatividad contable para las entidades de Gobierno, de conformidad con las Normas contenidas en el Anexo de la Resolución 533 y sus modificaciones, la Norma de 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.

(...)

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.”

Así mismo, la Norma de 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 irremplazables 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.

El CGC para las entidades de Gobierno, contenido en la Resolución 620 de 2015, describe la cuenta 1681-BIENES DE ARTE Y CULTURA como, “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.”

Por su parte, la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, “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.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

En aplicación de la Norma respectiva, un activo se reconoce como Propiedad, planta y equipo cuando corresponde a 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, activos que no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Clasificados en el Grupo de Propiedades, planta y equipo se encuentran los bienes de Arte y Cultura los cuales corresponden a 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. En esta cuenta se clasifican los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

Por su parte, los Bienes históricos y culturales corresponden a 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. Estos bienes están caracterizados porque es poco probable que se cuente con un precio de mercado; presentan condiciones legales o reglamentarias que imponen prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta; son a menudo irremplazables 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.

Analizadas las características para el reconocimiento contable de las Propiedades, planta y equipo como de los Bienes históricos y culturales, las especies postales a que hace referencia la consulta, por ser bienes tangibles controlados por la entidad, con un valor histórico, estético y simbólico que hace parte del Patrimonio Cultural de la Nación como las describen, las cuales cuentan con una medición y que al no atender a las características señaladas para los bienes de Propiedad, planta y equipo que permita clasificarlos como Bienes de Arte y Cultura, la colección filatélica, en tanto que se cuenta con el pronunciamiento del Ministerio de Cultura sobre su calidad de bienes de interés cultural, deberá presentarse en la subcuenta 171508-Elementos de museo de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES. Con posterioridad, deberán efectuarse los ajustes que puedan derivarse de la respectiva resolución que emita el Ministerio de Cultura.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000024381 DEL 11-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Bienes de uso público e históricos y culturales
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los terrenos de los bienes de uso público, frente a las incertidumbres presentadas por la Contraloría General del Departamento a las cuentas 1710, 1785 y 1790

Doctora  
 AURA MARÍA BETANCUR GALLEGO  
 Contadora Departamental  
 Departamento de Risaralda  
 Pereira, Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001850-2, el día 13 de mayo de 2019, mediante la cual solicita concepto frente a los 2 hallazgos realizados por la Contraloría General de Departamento, mediante la auditoria para certificar los estados financieros a 31 de diciembre de 2018, frente al reconocimiento de los bienes de uso público, su depreciación y deterioro, registrados en las cuentas 1710, 1785 y 1790.

1. La Contraloría General de Risaralda determinó el incumplimiento del concepto N° 20182000026901, emitido por la Contaduría General de la Nación el 10 de mayo de 2018, el cual establece los pasos a seguir para subsanar la debilidad del Invias, frente a la separación por componentes de las vías, la cuales incluían terrenos, los cuales deben ser reconocidos de forma separada.

Al respecto, el Departamento informa que los valores registrados en la cuenta 171001-Red carretera solo corresponden a la capa de rodadura, información que se encuentra certificada por la Secretaría de Infraestructura del Departamento. Razón por la cual en dicha cuenta, no se encuentran reconocidos los terrenos respectivos. Así, de acuerdo con las políticas contables adoptadas por el Departamento y el anexo a la Resolución 484 de 2017, se ha dado tratamiento tanto al reconocimiento de la capa de rodadura como al valor por sus depreciaciones como por el deterioro del valor.

Durante el proceso de implantación del nuevo Marco Normativo Contable, aplicando el Instructivo 002 de 2015, desde el año 2016 la Dirección de Contabilidad Social la

importancia de reconocer los terrenos de las vías, sin embargo, aun con la labor desarrollada por la Secretaría de Planeación y la Secretaría de Infraestructura, así como el IGAC a través del Departamento Nacional de Planeación, el valor de dichos terrenos no ha sido entregado, por lo tanto, la cuenta 171014 no presenta valor al no tener una medición fiable, de acuerdo con la definición de activo contemplado tanto en el Instructivo 002 de 2015 y el Marco Conceptual.

Frente a lo anterior, la Contraloría aduce que el Departamento debió reconocer el terreno por valor de \$1 en la cuenta 171014-Terrenos, para determinar incertidumbre contable por dicho monto y, teniendo en cuenta, que esta cuenta no existe en los estados financieros, se debe declarar la incertidumbre de las cuentas 1710, 1785 y 1790, aun cuando se había demostrado la razón por la cual no se había realizado el reconocimiento de estos terrenos. Esta incertidumbre afecta la certificación de los estados financieros, generando un dictamen negativo.

Si bien el concepto antes mencionado informa que se debe incluir en las revelaciones el plan de acción, no requiere decir que aunque el Departamento no informó el no reconocimiento de los terrenos en las revelaciones, no quiere decir que no se hayan adelantado los procesos que dependen de un tercero. El ente de control insiste que la incertidumbre de toda la cuenta no quedó indicada en las revelaciones.

2. El segundo hallazgo de las cuentas del grupo 17 obedece a que el Departamento no dio cumplimiento al numeral 11.3 del anexo de la Resolución 484 de 2017, correspondiente a la medición posterior de la infraestructura vial, en cuanto se debieron separar los puentes de la capa de rodadura para el cálculo de la depreciación.

Si bien la norma indica que la entidad podrá separar los bienes de uso público por componente, en primer lugar, dentro de las políticas contables del Departamento no incluyó la distribución por componentes para el cálculo de la depreciación de los bienes de uso público, y en segundo lugar, si llegado el caso se aplicará el anexo a la Resolución 484 de 2017, los puentes no se considerarían materiales al tener en cuenta el cálculo de materialidad establecido por el Departamento, el cual aplica para todo un tramo, de acuerdo con los ingenieros de la Secretaría de Infraestructura, quienes señalan que los puentes hacen parte integral de la vía y que su costo no es representativo como el mismo tramo.

De acuerdo con lo anterior, el Departamento de Risaralda presenta las siguientes inquietudes:

“1. El ente de control puede declarar una incertidumbre contable de toda una cuenta que se demostró que en cada una de las subcuentas reconocidas se están aplicando las políticas contables de la entidad, sólo por el hecho de no haber reconocido los terrenos (no están reconocidos por cuanto no hay medición fiable)

2. Se deberá incorporar mientras se tiene medición fiable el valor de \$1 en la cuenta 171014 Terrenos como lo indica el ente de control para que en las próximas auditorias declaren incertidumbre de \$1.

3. Se deberá calcular por separado las depreciaciones de los puentes teniendo en cuenta que su valor individual no supera el cálculo de materialidad para la entidad en ese grupo 17 y que en la política contable del Departamento no se solicita?

4. Las funciones de la Contaduría General de la Nación es expedir las normas en materia contable y las funciones de la Contraloría es velar que las mismas se estén cumpliendo, la Contraloría solo quiere reconocer algunos conceptos y no la norma de manera integral incluyendo las políticas contables adoptadas por la entidad, aduciendo que si falta una de las subcuentas que componen una cuenta en este caso la 1710, entonces toda la cuenta tiene incertidumbre. De lo anterior, se podría concluir que como la cuenta 1710 pertenece al grupo 17, y el grupo 17 a la clase 1 de activo entonces todo el activo estaría con incertidumbre contable.”

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

### **CONSIDERACIONES**

El artículo 354 de la Constitución Política de Colombia de 1991, consagra:

“ARTICULO 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

La Ley 298 de 1996 al referirse a las funciones del Contador General de la Nación determinó:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;”

El Instructivo 002 de 2015 especifica las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en cuanto a la determinación de los saldos iniciales al 1º de enero de 2018. Al respecto, establece:

#### “1.1. ACTIVOS

Según el nuevo Marco normativo, los activos representan recursos controlados por la entidad, producto de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para que una entidad pueda reconocer un activo, el flujo de beneficios económicos o el potencial de servicio asociado al activo debe ser probable y la partida debe tener un valor que pueda medirse con fiabilidad. (...)

Un activo se reconoce si la partida tiene un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el valor es conocido; en otros casos, debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no pueda hacerse una estimación razonable, la partida no se reconocerá en los estados financieros. (...)

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.

(...)

#### 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.”

Igualmente, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

#### “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.

(...)

## 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.

(...)

### 6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar

una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. 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.” (Subrayado fuera del texto)

La Norma para Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicado a las Entidades de Gobierno, anexa a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en Capítulo I. Activos:

## “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

12. Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio.

13. La depreciación de un bien de uso público iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación se reconocerá como gasto en el resultado del periodo. Los terrenos no serán objeto de depreciación.

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.

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

(...)

## CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

### 1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

#### 1.3.6. Notas a los estados financieros

55. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros presentadas en forma sistemática.

##### 1.3.6.1 Estructura

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

a) información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y de las políticas contables específicas utilizadas;

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

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

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

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

(...)

#### 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.

4. 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)

#### CONCLUSIONES

Preguntas 1 y 4

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y en el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN le están asignadas

entre otras, las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, así como emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la CGN.

Así las cosas, no es competencia de la CGN pronunciarse sobre los dictámenes que profieran las Contralorías en cumplimiento de sus funciones. Con respecto a la procedencia o no del reconocimiento de los terrenos, deberán atenderse los lineamientos que se exponen más adelante, en la respuesta a la pregunta 2.

#### Pregunta 2

De acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, 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 su valor pueda medirse fiablemente.

La medición fiable, es un criterio para el reconocimiento de los activos que implica que un elemento tiene un valor, que puede determinarse con razonabilidad. En muchas ocasiones, el valor se debe estimar de forma razonable haciendo uso de herramientas, como los avalúos, que permitan la elaboración de los estados financieros sin menoscabar su fiabilidad. Sin embargo, pueden presentarse situaciones en las cuales no es posible realizar una estimación razonable, por lo cual la partida o elemento, no es susceptible de reconocimiento en los estados financieros.

Bajo este contexto, los terrenos solo podrán ser reconocidos en los estados financieros del Departamento, hasta tanto se cuente con una medición fiable. Subsidiariamente, en las notas a los estados financieros deberán efectuarse las revelaciones pertinentes.

#### Pregunta 3

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno define la materialidad o importancia relativa como un aspecto que atiende a si la omisión o expresión de información de forma inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. Por ello, su determinación se basa en la naturaleza o magnitud, o ambas, de partidas a la que se refiere la información, en el contexto y bajo los parámetros en los cuales se encuentra la entidad.

El numeral 11.3 Medición posterior de los bienes de uso público, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, menciona

que 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 son las que se conocen como componentes, y pueden estar constituidas por piezas, costos por desmantelamientos o inspecciones generales.

Para el caso particular, dado que la importancia relativa únicamente definirá las partidas de bienes de uso público sobre las que se deben identificar sus componentes, es imperativo que una vez el Departamento establezca las partidas materiales para el grupo de activos, determine sobre estos sus partes significativas o componentes.

En consecuencia, las políticas contables del Departamento señalarán los criterios para la determinación de la materialidad de las partidas y los criterios para identificar sus componentes, mas no la predeterminación genérica de existencia o inexistencia de componentes, toda vez que configurándose las condiciones para el reconocimiento de estos, deberá hacerse obligatoriamente.

Posteriormente, el cálculo de la depreciación deberá realizarse para cada uno de los componentes identificados, que como lo menciona la norma, cuando estos tengan una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado de otra parte significativa del mismo elemento, se podrán agrupar para la determinación del cargo por depreciación. Así mismo, si una parte del bien de uso público no tiene un costo significativo con relación a su costo total, la entidad podrá agruparla con el resto del elemento para el cálculo de la depreciación.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000003101 del 07-02-2019  
20192000003381 del 08-02-2019  
20192000005001 del 15-02-2019  
20192000005201 del 18-02-2019  
20192000023851 del 06-06-2019  
20192300027171 del 19-07-2019  
20192000056951 del 07-10-2019  
20192000057661 del 09-10-2019  
20192300063261 del 18-11-2019  
20192000072511 del 05-12-2019

\*\*\*

## **1.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES**

No se profirió doctrina sobre este acápite.

**1.9 OTROS ACTIVOS****CONCEPTO N° 20192000002531 DEL 01-02-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable para los saldos de la subcuenta 190910-Fondo de contingencia de las entidades estatales, eliminada por la Resolución N° 585 de 2018.

Doctora

SILVIA YINETH RAMÍREZ AROCA

Profesional Universitario

Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena-CORMAGDALENA

Barrancabermeja, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000104-2, del día 14 de enero de 2019, en la cual solicita se indique el procedimiento contable que debe aplicar la Entidad para la contabilización del saldo en la subcuenta contable 190910-Fondo de contingencia de las entidades estatales registrado a 31 de diciembre de 2018, así mismo del valor aprobado para la vigencia fiscal 2019, toda vez que la Resolución N° 585 de 2018, emitida por la CGN, en el Artículo 3° resuelve eliminar la subcuenta en mención del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

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, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución Nº 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye las cuentas:

#### "1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

##### DESCRIPCIÓN

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

##### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

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

##### SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo.

2- El valor de los pasivos pagados.

## 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA

### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que lo establezcan de este modo, así como los depósitos que se deriven de procesos judiciales.

### DINÁMICA

#### SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los depósitos entregados a terceros.
- 2- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados.

#### SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la aplicación o reintegro de los depósitos entregados.
- 2- El valor de los gastos generados con cargo a los depósitos entregados, de conformidad con las cláusulas convenidas.
- 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo, una vez transferida la propiedad de la infraestructura.” (Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas anteriormente, los valores registrados en la subcuenta 190910-Fondo de contingencia de las entidades estatales, de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, corresponden a dineros que son entregados por parte de la Entidad a fin de constituir fondos que sean administrados por terceros para ser utilizados para atender los casos en los cuales se presenten contingencias para las entidades, más no son dineros utilizados como garantía por parte de la entidad en el cumplimiento de contratos o como depósitos derivados de procesos judiciales.

Por lo anterior, los saldos registrados al 31 de diciembre de 2018, así como los valores aprobados para el período 2019 y siguientes, serán reclasificados a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Pero en caso de que los valores registrados en la subcuenta 190910-Fondo de contingencia de las entidades estatales se tengan efectivamente destinados para ser utilizados como garantía en el cumplimiento de contratos, la entidad deberá efectuar la reclasificación de saldos a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

\*\*\*



## CONCEPTO N° 20192000002901 DEL 06-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las licencias de software cuyo plazo es inferior a un año, de las licencias de software adquiridas de manera vitalicia y de las actualizaciones de licencias de software.

Doctora

SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLO

Subdirectora financiera

U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP  
Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000032-2, del día 04 de enero de 2019, mediante la cual indica lo siguiente:

“La Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales -UGPP para el normal funcionamiento del software requiere adquirir las licencias y al igual que su renovación, actualización y soporte técnico, generadas por los fabricantes.

(...) Cuando se adquieren las licencias por primera vez por parte de la UGPP, son reconocidas como un activo en la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, subcuenta 197007-Licencias y son controladas dentro de los inventarios de la Unidad.

Para las renovaciones y actualizaciones de las licencias de software, es decir, al derecho que tiene la entidad para obtener (descargar) versiones/actualizaciones del producto que son liberadas por los fabricantes, y que además incluye el soporte técnico especializado de fábrica en caso de incidencias, normalmente con cobertura de un año, son reconocidos en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, subcuenta 190508-Mantenimiento, teniendo en cuenta su materialidad y se amortizan mensualmente. (...)”

En consideración con lo antes señalado, se solicita concepto contable sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿Cuál debe ser el reconocimiento contable de las licencias de software cuyo plazo es inferior a un año? ¿Se debe considerar un activo intangible y amortizarse periódicamente o

se debe reconocer como un gasto?, en caso de ser gasto, ¿cuál sería la cuenta contable que se debe afectar?

2. ¿Se deben registrar como activos intangibles las licencias de software que son adquiridas de manera vitalicia, es decir, con vida útil infinita?

3. Las renovaciones y actualizaciones de las licencias de software, incluidos los soportes técnicos, normalmente tiene cobertura de un año. ¿Se deben registrar como un mayor valor del activo, como un gasto pagado por anticipado o como un gasto por mantenimiento de dichas licencias? ¿Para su clasificación se debe tener en cuenta el tiempo de cobertura y su materialidad?

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

### CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, señala:

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

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos (...) (subrayado fuera del texto).

El numeral 15.1. de la Norma de Activos Intangibles para el reconocimiento, medición y revelación de esta clase de activos, incorporada en el Capítulo I del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 484 de 2017, señala los siguientes criterios sobre el reconocimiento de activos intangibles:

“15.1. Reconocimiento

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

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos. (...)” (subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

### 1. Reconocimiento de las licencias de software cuyo plazo es inferior a un año

En relación a la primera pregunta, se debe tener en cuenta que las licencias de software adquiridas se reconocen como activos intangibles cuando cumplan con los criterios de reconocimientos definidos en la Norma de Activos Intangibles, es decir, que sean recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y cuenta con una medición fiable. Adicionalmente, se caracterizan porque no se esperan vender en el curso de las actividades de la entidad y se prevé que la vida útil de activo sea por un periodo mayor a un año.

Por lo anterior, en el caso de no cumplir con alguno de los criterios antes indicados, las licencias adquiridas serán reconocidas como gasto en el resultado del periodo, en la subcuenta 511165-Intangibles, de la cuenta 5111-GENERALES.

### 2. Reconocimiento contable de licencias de software adquiridas de manera vitalicia

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 484 de 2017 señala los criterios para el reconocimiento, medición, baja en cuentas y revelación de activos intangibles. Por lo tanto, le corresponde a cada entidad aplicar el juicio profesional y efectuar el análisis correspondiente para el reconocimiento, medición y revelación de las licencias de software que tengan a su cargo, de conformidad con la Norma de Activos Intangibles.

Por lo anterior, se reconocerán licencias de software si cumplen con los criterios de reconocimiento contenidos en la Norma de Activos Intangibles, es decir, que sean identificables, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puedan medirse fiablemente, con independencia de si corresponde a licencias a perpetuidad o vitalicias.

Las licencias que cumplan con la definición de activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado, este último aplicando la Norma del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

Es decisión de tipo administrativo de cada entidad la determinación de la vida útil de las licencias de software a perpetuidad que cumplan con los criterios de reconocimiento como activos intangibles y dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, la experiencia que tiene la entidad con activos similares.

### 3. Reconocimiento contable de las actualizaciones de licencias de software:

En cuanto al tratamiento contable de las actualizaciones de las licencias de software, se pueden identificar dos tipos de actualizaciones de licencias de software:

1. Actualizaciones para mantenimiento o corrección, cuyo propósito es preservar o corregir el estado actual del software licenciado para que pueda llevar a cabo las funciones previstas por la entidad.
2. Actualizaciones de mejora, que como su nombre lo indica están destinadas a mejorar el rendimiento del software licenciado de forma sustancial, aumentando así su potencial de servicio y capacidad para generar beneficios o servicios futuros o su vida útil.

Partiendo de la clasificación de las actualizaciones se concluye que las erogaciones por actualizaciones de conservación o corrección de software licenciados, así como cualquier erogación destinada al mantenimiento general, se reconocerán en el resultado del período como un gasto, toda vez que dichas erogaciones tienen como objetivo mantener o preservar el activo para la realización de sus funciones previstas por la entidad, en tanto no aumentan la vida útil, la eficiencia, la calidad ni los resultados esperados.

En cuanto a las erogaciones por actualización de mejora, la entidad reconocerá un mayor valor del activo intangible en la medida que aumente el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros, reduciendo significativamente los costos, mejorando la calidad, la eficiencia y la capacidad de los productos y servicios o aumentando la vida útil por el período en que se espera obtener el potencial de servicios o beneficios económicos por efecto de la actualización, con independencia del tiempo de cobertura y cuantía.

Ahora bien, si se realizan pagos anticipados por concepto de actualizaciones que se reciben de terceros, estos pagos deberán amortizarse durante el periodo en que se reciben los servicios informáticos y de soporte técnico, registrando el valor amortizado en las cuentas del activo intangible o gasto que corresponda según la clasificación de las actualizaciones indicada en párrafos anteriores.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000004201 DEL 12-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los rendimientos financieros de los entregados en administración a través del consorcio FIA.

Doctora  
 NATALIA MILENA ARIZA JEREZ  
 Auxiliar Secretaria de Hacienda  
 Municipio de Capitanejo  
 Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000242-2, del 28 de enero de 2019, en la cual solicita concepto sobre el procedimiento contable para el registro de los rendimientos financieros de recursos entregados en administración al Consorcio FIA.

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

**CONSIDERACIONES**

El Plan Nacional de Desarrollo, adoptado por la Ley 1151 de 2007, estableció en su Artículo 118 que los recursos destinados por La Nación, departamentos, distritos, municipios y autoridades ambientales al sector de agua potable y saneamiento básico podrán ser girados a cuentas conjuntas, negocios fiduciarios y, en general, a cualquier mecanismo de administración de recursos.

La Ley 1176 de 2007 estableció en su Artículo 12 que "los Departamentos, Distritos y Municipios podrán, con cargo a los recursos del Sistema General de Participaciones con destinación al Sector de Agua Potable y Saneamiento Básico, constituir patrimonios autónomos con el fin de garantizar proyectos de inversión de mediano y largo plazo dirigidos a asegurar la prestación eficiente de los servicios públicos de acueducto, alcantarillado y/o aseo a sus habitantes, en los eventos en los que les corresponda asegurar su prestación." (Subrayado fuera del texto)

La Financiera de Desarrollo Territorial S.A. FINDETER, en virtud del convenio interadministrativo de mandato irrevocable sin representación, suscrito con 21 departamentos, se comprometió a realizar un proceso de Convocatoria Pública y selección de las fiduciarias que conformarán un Consorcio Fiduciario que constituirá el Patrimonio Autónomo FIA, cuyo objeto entre otros sería la administración, garantía y financiación de los planes departamentales para el manejo empresarial de los servicios de agua y saneamiento-PDA.

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 ese sentido, 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 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO señala que esta “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.” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la descripción de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS establece que “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”.

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).

En lo relacionado con los patrimonios autónomos constituidos a través de fiducia mercantil, el numeral 1.2 Fiducia Mercantil define que “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” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, el numeral 1.2.1.3 Actualización de los derechos fiduciarios, establece que:

“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.” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

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

Teniendo en cuenta que el Consorcio FIA es un Patrimonio autónomo constituido mediante contrato de Fiducia Mercantil, el municipio de Capitanejo deberá aplicar lo establecido en la Resolución 386 de 2018 en la que se incorporó en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, específicamente, lo señalado en el numeral 1.2 Fiducia Mercantil.

Dado lo anterior, el municipio de Capitanejo deberá actualizar el valor de los derechos en fideicomiso conforme a lo establecido el numeral 1.2.1.3 Actualización de los derechos fiduciarios, tomando como base la información que suministre la sociedad fiduciaria.

En ese sentido, el municipio deberá registrar los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso 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.

\*\*\*



## CONCEPTO N° 20192000006261 DEL 26-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de un pago anticipado en el marco de un acuerdo de concesión.

Doctora  
OLGA ROCIO GIL QUINTERO  
Líder de Programa Contaduría  
Secretaría de Hacienda de Medellín  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000256-2, del día 29 de enero de 2019, mediante la cual indica lo siguiente:

“En el Municipio de Medellín se tiene suscrito el convenio interadministrativo N° 5400000003 de 2006, suscrito con UNE EPM Telecomunicaciones S.A. cuyo objeto es “prestar mediante la modalidad de concesión y, por lo tanto, bajo su cuenta y riesgo, aportando la infraestructura tecnológica necesaria, el servicio para su modernización y optimización de la gestión de los servicios administrativos de la Secretaría de Transporte y Tránsito de Medellín a través de una solución integral de tecnología, información, comunicaciones y operaciones de TIC’s”, con un plazo de 19 años, 10 meses y 25 días, contados a partir del 6 de febrero de 2006.

UNE EPM TELECOMUNICACIONES S.A. tiene derecho, como remuneración por las inversiones realizadas y la labor ejecutada, a un porcentaje del valor que cancelen los usuarios por los ingresos concesionados y por concepto de multas por las infracciones fotodetectadas.

En el proceso de transición este convenio fue clasificado como un acuerdo de concesión, y por lo tanto se reconocieron los activos y un pasivo diferidos, por el valor proyectado según el modelo financiero que hace parte del mismo, el pasivo es amortizado de manera lineal hasta el año de finalización, para este caso el año 2025.

En la vigencia 2018, se suscribió un otrosí, por medio del cual se adhieren nuevas obligaciones para la optimización y mejora permanente en aras de mantener la eficiencia

en los servicios prestados por la Secretaría. El valor del otrosí, se estimó en \$17.636.302.600, de los cuales \$14.117.659.764 son compensados a través de la redistribución de las inversiones contempladas en el modelo financiero, sin modificar el plazo inicial, las tarifas y el porcentaje pactada. Por su parte, el saldo restante de \$3.518.642.836 fue cancelado por el Municipio de Medellín en efectivo directamente al concesionario.

Solicitamos aclarar lo siguiente, respecto al tratamiento contable de pago efectuado por el Municipio:

(...) ... el pago realizado por el Municipio debe ser reconocido como mayor valor del activo y el pasivo, o como un pago anticipado. ¿De ser un pago anticipado cómo se haría la amortización del mismo teniendo en cuenta que los bienes desarrollados, adquiridos o construidos por el concesionario serán entregados al Municipio al finalizar la concesión?”

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

## CONSIDERACIONES

El numeral 6.2.1. Reconocimiento de activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, establece 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. (...)”

Los párrafos 1, 3, 8 y 11 del numeral 1. Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, del Capítulo V. Otras normas, 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 y sus modificaciones, establecen 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...”  
(...)

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los

servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma. (...)

8. 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. (...)

11. Cuando la entidad concedente realice pagos por adelantado al concesionario, esta los reconocerá como pagos anticipados. En consecuencia, la entidad concedente no reconocerá pasivos asociados con los activos en concesión, hasta tanto el pago anticipado haya sido utilizado en la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo en concesión. (...)” (subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas y teniendo en cuenta la información suministrada en la consulta, se concluye que el valor cancelado con recursos propios del Municipio de Medellín directamente al concesionario se debe reconocer como un pago anticipado, debitando la subcuenta que corresponda a la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, siempre y cuando los recursos no se hayan entregado a título de anticipo.

El pago anticipado se deberá amortizar durante el periodo en que los activos sean construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario, se realice la mejora o la rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente o se causen los gastos por mantenimiento o reparación de los activos en concesión cuando estos deban ser asumidos por la entidad concedente.

Cabe destacar que aun cuando los activos se entreguen a la entidad concedente hasta finalizar el plazo de acuerdo de la concesión, el Municipio de Medellín debe ir reconociendo durante ese tiempo los activos en concesión a medida que el concesionario realice la construcción, desarrollo o adquisición de estos, así como reconocer la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente. Por lo tanto, las entidades deberán definir un procedimiento para asegurar el adecuado flujo de información entre las partes que garantice a la entidad concedente el reconocimiento, medición inicial, medición posterior, baja en cuentas y relevaciones de los activos en concesión.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000010741 DEL 19-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Activo.
	<b>SUBTEMAS</b>	Criterios de reconocimiento de los recursos y bienes como activo de una entidad contable pública.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Activo.
	<b>SUBTEMAS</b>	Criterios de reconocimiento de los recursos y bienes como activo de una entidad contable pública.

Señor

JEANS CARLOS OLIVARES GONZALEZ

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000818-2, del 27 de febrero de 2019, en la cual solicita aclaración del término de activo en el régimen de contabilidad pública, en cuanto si un bien inmueble de una entidad pública puede incluirse en los activos de esta, a pesar de que esté en uso y posesión de otra entidad, de igual manera a cuál entidad le correspondería tener ese bien inmueble en su listado de activos y sobre qué entidad recae todo lo pertinente como sujeto pasivo, ya que le está sacando un provecho y usufructo al bien inmueble.

#### CONSIDERACIONES

En el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, se establece que “las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos”, esto en cumplimiento del principio de contabilidad pública de Esencia sobre Forma.

Adicionalmente, define un activo e indica cuándo da lugar a su reconocimiento, 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.

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Los activos tienen incorporados beneficios económicos futuros que están determinados por su potencial para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir pagos en el futuro producto de la reducción de los costos de producción.

Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías. Por ejemplo, un activo se puede intercambiar por otros activos o servicios, utilizar para liquidar un pasivo, distribuir a los propietarios de la empresa, o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o servicios que son vendidos por la empresa. (...)

### 6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece que "las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos", esto en cumplimiento del principio de contabilidad pública de Esencia sobre Forma.

Además, define un activo e indica cuándo da lugar a su reconocimiento, 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. (...)

#### 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

El objetivo de la información financiera de una entidad contable pública busca que sea útil a los diferentes usuarios, y para que sea útil debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. Para dar cumplimiento a esto, las entidades y empresas deben atender, entre otros, el principio de contabilidad pública de esencia sobre forma. Este principio contable establece que las transacciones y los hechos económicos deberán ser reconocidos de acuerdo con su esencia económica con independencia de la forma legal que da origen a estos.

Como consecuencia de lo anterior, los marcos normativos establecen los criterios esenciales que las entidades contables públicas deben tener en cuenta al momento de reconocer los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos.

Para el caso de los activos, al momento de la incorporación o reconocimiento de un bien o recurso dentro de la información financiera, la entidad o empresa deberá tener en cuenta que se cumpla el total de los siguientes criterios:

- a) Existencia de control por parte de la entidad o empresa sobre el bien o recurso,
- b) Que sea resultado de un evento pasado, y
- c) Que se espere un potencial de servicio, para el caso de las Entidades de Gobierno, o un beneficio económico futuro. Para determinar la existencia de control sobre un activo

es necesario evaluar la capacidad de la entidad o empresa para usar el bien o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Aunque lo anterior es concomitante con la titularidad jurídica del bien, esta última no es esencial para determinar que la entidad contable pública tenga el control.

En ese sentido, la entidad que incorpore dentro de su información financiera el bien será aquella que, sustancialmente, este consumiendo el potencial de servicio o generando beneficios económicos y asumiendo los riesgos inherentes al mismo, con independencia de si es o no la titular jurídica del activo.

Con frecuencia entre las entidades contables públicas se realizan diferentes transacciones que involucran el traslado de bienes inmuebles entre ellas, donde quien obtiene el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros y asume los riesgos inherentes del bien muchas veces no es la entidad que tiene la titularidad jurídica, por ende a través de la doctrina contable pública, la CGN ha indicado que ante estas situaciones, las entidades involucradas deberán evaluar conjuntamente en cabeza de quién se configuran los elementos inherentes a las condiciones para el reconocimiento del bien.

En ese orden de ideas, para efectos de establecer cuál de las entidades tiene el control del activo y, por lo tanto, proceder a reconocerlo en su situación financiera, es necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes es entregar el bien por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido

Fruto del análisis, en términos generales, podrá presentarse las siguientes situaciones:

a. Una entidad entrega a otra un bien inmueble, para que la segunda lo use por un tiempo no sustancial a su vida económica. En este caso, la entidad que entrega no se desprende de los riesgos y beneficios sustanciales inherentes y por tanto el bien inmueble permanecerá dentro de su información financiera, y en ningún momento será incorporado como activo de la entidad que recibe el bien.



b. Una entidad entrega a otra un bien inmueble, para que la segunda lo use por un tiempo sustancial a su vida económica. En consecuencia, la entidad que entrega el bien traslada los riesgos y beneficios sustanciales inherentes a este, por tanto, deberá desincorporarlo de su situación financiera, y eventualmente, registrar en cuentas de orden este hecho económico para seguir realizando seguimiento del bien. Por su parte, la entidad que recibe cumple los criterios de reconocimiento del activo y deberá incorporar dentro de su información financiera el bien inmueble.

c. Una entidad traslada la titularidad jurídica del bien a otra. La entidad que entrega da de baja el bien de su situación financiera y la entidad que recibe incorpora el activo dentro de información.

No obstante, existen diferentes contratos o convenios que las entidades pueden firmar que respaldan la transacción de entrega del bien, sobre el cual se deberá realizar un análisis exhaustivo para rescatar la esencia económica, y entonces podrán existir diferentes escenarios a los expuestos anteriormente, por ende, cada entidad deberá efectuar los registros contables pertinentes que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan del contrato o convenio.

En este orden de ideas, es imperativo indicar que este procedimiento es de origen y efecto meramente contable, por tanto las entidades deberán evaluar si se cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en los Marcos Normativos, caso en el cual deberán ser incorporados en los estados financieros de la entidad contable pública, por el contrario si el 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 retirarse de la información contable, 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 estos.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000011461 DEL 26-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los encargos fiduciarios constituidos a través de una empresa pública.

Doctora  
LUZ STELLA ARENAS APONTE  
Asesora-Contaduría General del Municipio  
Alcaldía Santiago de Cali  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000644-2, del 20 de febrero de 2019, en la cual solicita concepto sobre los siguientes temas:

En los Convenios Interadministrativos de Uso de Recursos CUR firmados entre el Ministerio de Vivienda, el Municipio de Santiago de Cali y Empresas Municipales se estableció que el instrumento para el manejo de los recursos que transfiera el Ministerio es el de encargos fiduciarios que constituya el Municipio o el Ejecutor de los proyectos.

El Municipio de Santiago de Cali suscribió convenios Interadministrativos con Empresas Municipales de Cali EICE, para ejecutar los proyectos para el cumplimiento del objeto estipulado en los Convenios Interadministrativos de Uso de Recursos CUR.

Empresas Municipales de Cali, como ejecutor de los proyectos suscribió encargos fiduciarios de administración y pagos con el Banco de Bogotá, en los cuales actúa como fideicomitente. Con base en lo anterior y, de conformidad con lo contemplado en el numeral 1.1.6 “Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad de gobierno”, de la Resolución 386 de 2018, se presentan las siguientes inquietudes:

1. No obstante, los recursos fueron entregados a empresa pública, y que serán administrados a través de encargo fiduciario, como entidad de gobierno ¿utilizamos el procedimiento contemplado en el numeral 1.1.6 “Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad de gobierno” de la Resolución 386 de 2018?

2. ¿La empresa fideicomitente Empresas Municipales de Cali, no refleja pasivos por recursos recibidos en administración, sino que realiza todo el control a través de cuentas de orden?, tanto la ejecución como los ingresos por rendimientos financieros que se generan en los encargos fiduciarios.
3. ¿Es decir, no se generarán operaciones recíprocas entre Emcali y el Municipio de Santiago de Cali?

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, 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 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”.

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).

El Segundo Párrafo del numeral 1 Recursos entregados en administración a sociedades fiduciarias, establece que “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).

Por su parte, el numeral 1.1 se 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”.

En cuanto al numeral 1.1.6 Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad de gobierno, se señala 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.

La entidad que actuará como fideicomitente debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del encargo fiduciario, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

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 fiduciaria pública.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

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

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 entrega los recursos a una empresa pública 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 que controla los recursos puede aplicar los criterios establecidos en ese 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.

En ese sentido, se tomará como referencia lo establecido en el numeral 1.1.6 Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad de gobierno, y se registrarán los hechos económicos expuestos de la siguiente manera:

Cuando el Municipio controle recursos entregados a una empresa pública, con los cuales esta constituye encargos fiduciarios, con la entrega de los recursos a la empresa, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La empresa pública que recibe 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 Empresa Pública constituya el encargo fiduciario, el Municipio debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la empresa pública que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Si los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, la Empresa Pública que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. Por su parte, el municipio debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La Empresa que actúa como fideicomitente reportará, a la entidad que controla los recursos, la información que reciba de la fiduciaria sobre la gestión de estos y, con base en esta información, el Municipio registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados a dicho negocio.

Por su parte, la empresa que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso.

Es importante resaltar, que la entidad deberá evaluar si en el marco del Convenio suscrito entre el Ministerio de Vivienda, Empresas Municipales de Cali y el Municipio de Santiago de Cali, es el Municipio quien mantiene el control sobre la totalidad de los recursos, de tal forma que si se llegara a determinar que los recursos administrados son controlados por varias entidades, aplicará el procedimiento a la proporción de recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000011561 DEL 27-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los contenidos de los programas de formación académicos administrados a través de la plataforma Moodle.

Doctora

YENNY ROCIO ACEVEDO FRANCO

Profesional Especializada Responsable Proceso de Gestión Financiera Contabilidad

Veeduría Distrital

Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000676-2, del día 21 de febrero de 2019, mediante la cual indica lo siguiente:

“(…) 1. Dentro del análisis realizado a los posibles activos intangibles desarrollados de la entidad, se identificó la existencia de una página web de formación orientada como una estrategia de intercambio y gestión de conocimiento para promover la innovación y la transparencia en el sector público, la Bogotá D.C. ciudadanía y la comunidad educativa del Distrito Capital por medio de formación virtual.

Para la elaboración de la página de formación fue utilizada la plataforma Moodle, la cual es considerada una herramienta de gestión de aprendizaje de distribución libre, por lo tanto, no genera costos de desarrollo para la entidad, sin embargo, se realizan contenidos periódicos para el manejo y actualización de la plataforma. ... (…)

De acuerdo con lo enunciado:

1. ¿Es posible reconocer las erogaciones asociadas a la elaboración de los contenidos de los programas de formación como activo intangible en los estados financieros de la entidad?
2. ¿En caso de reconocerse, en cuál categoría del activo intangible se reconocerían?”

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



## CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.1. Activos, 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 y sus modificaciones, señala:

“(…) 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. (…)”

El numeral 6.2.1. Reconocimiento de activos, 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 y sus modificaciones, indica 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.

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.”

Los párrafos 1, 5, 6 y 7 del numeral 15.1. Reconocimiento de la Norma de Activos Intangibles, de Capítulo I. Activos 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, señala lo siguiente:

“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.

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.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

En los términos expuestos en su consulta, los desembolsos asociados a la elaboración de los programas de formación académicos administrados a través de la plataforma Moodle se reconocen como gastos en el resultado del periodo, toda vez que están destinados a la actualización de los contenidos del portal web, sin que se observe la existencia de un estudio original y planificado con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, que posteriormente se apliquen en 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.

Igualmente es pertinente precisar que Moodle no se reconoce como un activo, dado que no se cumple el criterio de control contenido en el Marco Conceptual al ser una plataforma de uso libre destinada a la administración de contenidos con fines académicos.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000015911 DEL 03-05-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Activos Intangibles Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Incorporación de un prototipo de software como activo intangible

Doctora

PATRICIA GALLEGO PAÑUELA

Contadora-Profesional especializado

Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD)

Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001283-2, del día 22 de marzo de 2019, mediante la cual solicita "(...) ...el procedimiento de reclasificación del activo intangible (prototipo de software) y su incorporación a propiedades planta y equipo de la entidad.", así como el momento desde el cual se debió amortizar, teniendo en cuenta la siguiente información:

"La UNGRD suscribió un contrato de prestación de servicios con la Universidad de los Andes, (...), con el objeto de "Desarrollar un proceso de apropiación, adaptación e implementación de un proyecto de innovación tecnológica para el Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo de Desastres, que permita la integración de la información técnica, científica y geográfica, como parte de la arquitectura empresarial de la UNGRD, a través de un acompañamiento técnico especializado"

Dentro de las actividades y como parte de los productos a entregar en cumplimiento del contrato, la Universidad de los Andes entregó un prototipo de software que servirá como base para la implementación del sistema definitivo del Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo, el cual permitirá catalogar la información documental utilizando la plataforma tecnológica de la UNGRD.

Ahora bien, una vez el supervisor certificó el pago del contrato el grupo contable procedió a elaborar la obligación registrando en su totalidad (...) incluido el intangible (prototipo de

software), en la cuenta de gastos 521109 comisiones, honorarios y servicios (año 2017). (...)"

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

## CONSIDERACIONES

El numeral 6.2.1. Reconocimiento de activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno establece que "Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. (...)" (subrayado fuera de texto).

Los párrafos del 5, 6, 7 y 8 del numeral 15.1 Reconocimiento de la Norma de Activos Intangibles aplicable a las Entidades de Gobierno indican:

"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)

El numeral 15.2.2. Activos intangibles generados internamente, del numeral 15.2. Medición inicial de la Norma de Activos Intangibles para Entidades de Gobierno, establece:

“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.

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)

Los párrafos 23 y 24 del numeral 15.3 Medición posterior, de la Norma de Activos Intangibles aplicable a las Entidades de Gobierno indican:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 20, 22 y 23 del numeral 4.3. Corrección de Errores de Periodos Anteriores, de la Norma Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

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 de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

La Norma de Activos Intangibles establece que las Entidades de Gobierno no reconocerán activos intangibles generados internamente, a menos que sean producto de una fase de desarrollo, además de cumplir con los criterios generales de reconocimiento de los activos intangibles contenidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Para que la entidad pueda reconocer un activo intangible generado internamente deberá identificar y clasificar los desembolsos relacionados con el proyecto interno de generación de un activo intangible entre la fase de investigación y la fase de desarrollo, entendiendo que la fase de investigación corresponde a todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, y 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.

Para el caso particular consultado, la entidad debe determinar la existencia de un activo intangible generado internamente partiendo del desarrollo definitivo del software del Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo, más no del diseño, construcción y prueba del prototipo del software, toda vez que este último es tan solo el primer modelo que sirve como representación o simulación del posible producto final.

Por lo tanto, la entidad debe determinar si el software definitivo del Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo será efectivamente desarrollado y cumplirá los criterios de reconocimiento de un activo intangible generado internamente. De ser así, debe establecer si los desembolsos que se generan dentro del proyecto interno de desarrollo del software definitivo cumplen con los criterios para ser parte del costo de un activo intangible considerando los aspectos antes mencionados, y por lo tanto, si el diseño, construcción y prueba del prototipo hace parte de las actividades de la fase de desarrollo o la fase de investigación de dicho software.

Por lo anterior, en caso de determinar que el diseño, construcción y prueba del prototipo de software hace parte de las actividades de la fase de investigación del software definitivo, la entidad mantendrá dicho desembolso como gasto en el resultado del periodo correspondiente.

Ahora bien, si la entidad determina que el diseño, construcción y prueba del prototipo del software se realizó en la fase de desarrollo del proyecto, este formará parte de los componentes del costo del software definitivo del Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo siempre y cuando cumpla con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo, es decir, cuando la UNGRD pueda demostrar lo siguiente frente al software:

- 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 lo cual, 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.

En caso de que la entidad no pueda demostrar los aspectos antes mencionados, no podrá reconocer un activo intangible surgido de la fase de desarrollo.

Cabe destacar que los desembolsos sobre un activo intangible catalogados dentro de la fase de investigación y reconocidos inicialmente como gastos en el resultado, no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible generado internamente, a menos de que se trate de un error contable por un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible, por lo cual, la entidad aplicará la Norma de Corrección de Errores de Periodos Anteriores.

Por lo anterior, si la UNGRD determina que el prototipo de software cumple con los criterios para ser reconocido como parte del costo del software definitivo del Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo, aplicará el siguiente procedimiento para la corrección del error contable:

Deberá incorporar el valor desembolsado por el diseño, construcción y prueba del prototipo de software como parte del costo del software definitivo del Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo mediante un débito de la subcuenta 197010-Activo intangible en fase de desarrollo, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y aplicar los criterios contenidos en la Norma de Activos Intangibles, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

En caso de ser un error material de periodos anteriores, 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.



En cuanto a la amortización, la Norma de Activos Intangibles establece que 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. Por lo tanto, al ser un activo intangible en fase de desarrollo no será objeto de amortización, hasta tanto finalice el proyecto interno de generación del software definitivo del Sistema Nacional de Información para la Gestión del Riesgo y se encuentre disponible para su uso.

Por último, la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivos y la Norma de Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo exige que cuando la entidad incorpore activos intangibles con vida útil indefinida y activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, deberá comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que existan indicios de deterioro de su valor, es decir, dentro del periodo contable la entidad está obligada a estimar el valor de servicio recuperable o el valor recuperable, según corresponda a la clasificación del activo, para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000024701 DEL 12-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos-Activos Intangibles Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Viabilidad de la política contable sobre activos intangibles establecida por la entidad y la obligatoriedad de la comprobación del deterioro de valor de activos intangibles con vidas útiles indefinidas.

Doctor  
OSCAR ELADIO PAREDES ZAPATA  
Director General  
Servicio Geológico Colombiano-SGC  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001757-2, del día 03 de mayo de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) Revisando los criterios expuestos en el Marco Conceptual y en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Activos Intangibles, incorporados por el Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno dentro del proceso de convergencia a estándares internacionales de contabilidad para el sector público, solicitamos emitir concepto respecto al asunto de la referencia para lo cual me permito precisar lo siguiente:

El Servicio Geológico Colombiano en virtud del Decreto Ley 4131 de 2011, es un Instituto Científico y Técnico, el cual hace parte del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación -SNCTI, el cual tiene como misión, contribuir al desarrollo económico y social del país, a través de la investigación en geociencias básicas y aplicadas del subsuelo, el potencial de sus recursos, la evaluación y monitoreo de amenazas de origen geológico, la gestión integral del conocimiento geocientífico, la investigación y el control nuclear y radiactivo, atendiendo las prioridades de las políticas del Gobierno Nacional.

El Servicio Geológico Colombiano en el marco de sus competencias contempla los siguientes objetivos estratégicos:

- Realizar investigación científica básica para generar conocimiento geocientífico integral del territorio nacional.
- Realizar investigación de recursos del subsuelo para evaluar su potencial.
- Realizar investigación, seguimiento y monitoreo de las amenazas geológicas que sirva de base para la gestión integral del riesgo, ordenamiento territorial y ambiental y la planificación de desarrollo.
- Realizar investigación y caracterización de materiales geológicos en los componentes físico, químico, mecánico, petrográfico, mineralógico y metalúrgico.
- Gestionar integralmente el conocimiento geocientífico del territorio nacional para garantizar su disponibilidad.
- Fomentar la investigación y aplicación de tecnologías nucleares.
- Garantizar el control en el uso y disposición segura de los materiales nucleares y radiactivos del país.
- Contar con el personal especializado, competente y comprometido para dar cumplimiento a la misión y políticas institucionales en el marco del Sistema de Gestión Institucional.
- Posicionar la entidad dentro del SNCTI por la excelencia científica de sus proyectos de investigación en ciencias de la tierra en respuesta a las necesidades del desarrollo del país.

Todos los proyectos que desarrolla la entidad, generan información geocientífica que sirve de base para la obtención de productos con un gran potencial de servicio en diferentes áreas del conocimiento, ya que es empleada por la sociedad en general y resulta una herramienta de apoyo para las autoridades a nivel territorial y nacional en el cumplimiento de sus funciones, atendiendo el propósito del Estado de brindar un beneficio social.

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta los criterios expuestos por el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, y las sucesivas consultas efectuadas a la CGN; el Servicio Geológico Colombiano mediante Resolución 542 del 27 de diciembre de 2017, adoptó el Manual de Políticas Contables, en el cual se reconoce como activos intangibles en fase de desarrollo, el conocimiento geocientífico generado internamente por el Servicio Geológico Colombiano en la ejecución de sus proyectos de Investigación, consistente en el desarrollo experimental de trabajos sistemáticos que aprovechan los conocimientos y metodologías existentes, obtenidos de investigaciones previas que se dirigen a la generación de nuevos productos.

Así mismo, y de acuerdo a lo establecido en el párrafo 1, del numeral 15.1 Reconocimiento, de la Norma de Activos Intangibles, que 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”, la entidad ha considerado que el Conocimiento Geocientífico generado por el SGC cumple con las condiciones requeridas por la norma, al ser identificable, ejercer el control del activo (al permitirle a la Entidad mejorar la prestación de los servicios), contar con un gran potencial de servicio y tener una medición fiable pues ha desarrollado una estructura importante y confiable para efectuar el respectivo costeo por proyecto y producto generado.

En este sentido, dado que la política de Activos Intangibles, definió de igual manera que la mejora sustancial de los productos ya existentes y los que se van obteniendo en el desarrollo del conocimiento geocientífico no implican pérdida o deterioro de su vigencia en el tiempo, por cuanto establece bases de conocimiento geocientífico que puede ser usado como referencia en cualquier momento por generaciones futuras, sin perder su potencial de servicio, solicitamos emitir concepto a efectos de establecer si ¿es válida la adopción de la Política de Intangibles, al reconocer el Conocimiento Geocientífico generado internamente como Activo en fase de desarrollo?

Adicionalmente, es necesario se aclare si ¿es de obligatorio cumplimiento la comprobación del deterioro de valor, a pesar de estar establecido en la política de la entidad que no se deterioran?

Lo anterior, considerando que los activos intangibles del SGC asociados a la generación de conocimiento geocientífico no pierden su potencial de servicio (NO TIENEN DETERIORO), lo cual fue establecido en la política y tienen vida útil indefinida. (...)

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

## **CONSIDERACIONES**

El numeral 6.1.1. Activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno define el potencial de servicio de un activo como “...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 párrafos del 5, 6, 7 y 8 del numeral 15.1 Reconocimiento de la Norma de Activos Intangibles aplicable a las Entidades de Gobierno indican:

“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)

El párrafo 28 del numeral 15.3 Medición posterior, de la Norma de Activos Intangibles aplicable a las Entidades de Gobierno indica:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 1 de la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivos y de la Norma de Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo definen el deterioro del valor de los activos como una pérdida en los beneficios económicos futuros o

potencial de servicios, según corresponda a la clasificación del activo, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

El numeral 19.1 de la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivos y el numeral 20.1 de la Norma de Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo, establecen lo siguiente:

“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.

6. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida y los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, la entidad comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que existan indicios de deterioro de su valor.

7. La comprobación del deterioro del valor mencionada en el párrafo anterior se podrá efectuar en cualquier momento dentro del periodo contable, siempre que se lleve a cabo en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro de valor de diferentes activos intangibles puede realizarse en distintas fechas. Si el activo intangible se reconoce durante el periodo contable, se comprobará el deterioro de valor antes de que finalice el periodo contable. (...)

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.

6. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida y de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, la entidad comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado independientemente de que existan indicios de deterioro de su valor. La comprobación del deterioro del valor se podrá efectuar en cualquier momento dentro del periodo contable, siempre que se lleve a cabo en la misma fecha cada año. Cuando existan diferentes activos intangibles, la comprobación del deterioro del valor puede realizarse en

distintas fechas. No obstante, si el activo intangible con vida útil indefinida se reconoce durante el periodo contable, se comprobará el deterioro de valor para este activo intangible antes de que finalice el periodo contable.” (Subrayado fuera de texto).

Los párrafos 3 y 4 del numeral 4.1. Políticas Contables, de la Norma Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“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.

4. 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 de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

La entidad debe aplicar de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares las políticas contables definidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 484 de 2017 que modifica el anexo a la Resolución 533 de 2015, sin perjuicio que en algunos casos, se permita 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 específico.

Por lo anterior, el reconocimiento de productos obtenidos en el desarrollo del conocimiento geocientífico como un activo intangible debe responder a los criterios definidos en la Norma de Activos Intangibles contenidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso y existencia de beneficios económicos futuros o potencial de servicios, además de tener en cuenta que la entidad no reconocerá activos

intangibles generados internamente, a menos que sean producto de una fase de desarrollo. En caso de no cumplir con dichos criterios, el importe derivado de su generación interna se reconocerá como un gasto en el resultado del periodo.

Adicionalmente, la Norma de Activos Intangibles permite que la entidad defina vidas útiles indefinidas cuando determine que no es posible hacer una estimación fiable el periodo durante el cual se espera recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo, siempre que se establezcan de acuerdo con los criterios contenidos en el Marco Normativo de Entidades de Gobierno.

Ahora bien, desde lo definido en la Norma de Políticas Contables no es viable que la entidad determine que los activos intangibles generados internamente con vidas útiles indefinidas no sean objeto de comprobación de deterioro, toda vez que la Norma de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivos y la Norma de Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo exigen que cuando la entidad incorpore este tipo de activos, deben comprobar anualmente si el activo se ha deteriorado, con independencia de que existan indicios de deterioro de su valor. Por lo tanto, la política contable de deterioro del valor de los activos intangibles definida por la entidad no puede ir en contravía con los criterios generales contenidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por último, se informa que la Contaduría General de la Nación emitió el concepto con número de radicado 2019200001487-1, del día 29 de abril de 2019, dirigido al doctor Fernando Bonilla Carvajal, de la Contraloría General de la República, mediante el cual se da respuesta a una serie de inquietudes relacionadas con los activos intangibles, en desarrollo de la auditoría financiera adelantada al saldo de la cuenta Otros Activos-Intangibles Conocimiento Científico del Servicio Geológico Colombiano (SGC). Dicho concepto se anexa a la presente comunicación para su conocimiento y respectivo estudio.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000024741 DEL 12-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas. Diferencia entre el Régimen Contable Precedente-RCP y las Normas del Nuevo Marco Normativo Contable, frente a la definición del concepto de activo. Actualización de los conceptos emitidos con base en el Régimen de Contabilidad Pública precedente frente al Marco Normativo de Entidades de Gobierno.

Doctor  
RUBEN DARIO CARVAJAL PARDO  
Jefe Oficina de Tesorería y Contabilidad  
Secretaría de Educación del Distrito Capital  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001947-2, del día 20 de mayo de 2019, mediante la cual solicita se conceptúe sobre las siguientes inquietudes:

1. ¿El tratamiento contable para el manejo de los avances y anticipos entregados contemplado en el concepto No. 200910-136145 del 10-12-09, emitido por la Contaduría General de la Nación, pierde vigencia y aplicación por la entrada en aplicación del nuevo marco normativo contable?
2. ¿Existen diferencias entre el Régimen Contable Precedente — RCP y las Normas del Nuevo Marco Normativo Contable, frente a la definición del concepto de activo, respecto de constituir un recurso controlado por la entidad, de los que se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y cuya medición sea fiable?
3. ¿Cómo actualiza la Contaduría General de la Nación los conceptos emitidos con base en el RCP frente a los del Nuevo Régimen Contable?

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

## CONSIDERACIONES

1. Tratamiento contable de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas:

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 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 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 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 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 461 de 2017 por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

Bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente, la Contaduría General de la Nación expidió el concepto con radicado número 200910-136145 del 10 de diciembre de 2009, al doctor William Torres Sánchez de la Agencia Presidencial para la Acción Social, sobre el reconocimiento de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas, respecto de las obligaciones contractuales relacionadas con la entrega de tales recursos, indicando lo siguiente:

“(…) Con base en las consideraciones expuestas, los saldos reconocidos en las subcuentas de las cuentas 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, deben permanecer en el cuerpo del Balance General hasta tanto se agoten todas las gestiones administrativas y judiciales de cobro, por lo cual no debe reconocerse dichos saldos en cuentas de orden.

Si una vez agotadas todas las gestiones administrativas o judiciales de cobro no se logran recuperar los recursos entregados, la entidad debe retirar los saldos reconocidos en las subcuentas respectivas, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, o 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, según corresponda, con contrapartida en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Si los procesos judiciales interpuestos por la entidad para la recuperación de los recursos, incluyen una pretensión económica por concepto de indemnización, dicha pretensión debe reconocerse siguiendo lo señalado en el numeral 2 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señalado en las consideraciones.

Respecto de la existencia de un tiempo definido por los organismos de control para acreditar dichos deudores contra el capital fiscal, me permito informarle que el Contador General de la Nación carece de competencia para pronunciarse sobre los fenómenos de la prescripción o caducidad de derechos, así como de sus respectivos términos.” (Subrayado fuera de texto)

Frente al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Contaduría General de la Nación expidió el concepto con radicado número 20172000105301 del 16 de noviembre de 2017, a la doctora Catalina Naranjo Aguirre del Municipio de Medellín, sobre la evaluación de indicios y cálculo de deterioro del valor de los recursos entregados en administración,

avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores y pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios, concluyendo lo siguiente:

“(…) No son objeto de estimaciones de deterioro los recursos entregados en administración, los avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores ni los pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios, por las siguientes razones:

Los recursos entregados en administración, no representan derechos a favor de la entidad, de los cuales se espere a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, o equivalentes al efectivo u otro instrumento, considerando que su esencia y destinación representan salidas de efectivo que se materializarán en activos, costos, gastos o disminución de pasivos en la medida que sean utilizados.

La misma lógica se aplica en el caso de los avances y anticipos entregados a contratistas y proveedores y pagos anticipados efectuados a terceros para la adquisición de bienes y servicios, teniendo en cuenta que se espera recibir en el futuro un bien o servicio en lugar de un flujo financiero fijo determinable.

Ahora bien, si la entidad tiene el derecho a recibir un reembolso de dinero como consecuencia de un cambio en las circunstancias relativas a la administración del efectivo o un incumplimiento por parte del tercero, las partidas inicialmente clasificadas como recursos entregados en administración, avances y anticipos entregados y bienes y servicios pagados por anticipado, deben ser reclasificadas como cuentas por cobrar, y por consiguiente, son objeto de estimaciones de pérdidas por deterioro del valor conforme a lo señalado en el numeral 2.4 de la Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. (…)”

Adicionalmente, la Contaduría General de la Nación expidió el concepto con radicado número 20182000055881 del 02 de noviembre de 2018, a la doctora Lina María Mejía Londoño del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, mediante el cual se pronunció bajo la nueva regulación contable sobre el reconocimiento contable del anticipo entregado por el FONTIC a la Unión Temporal Interfactory en virtud del contrato 539 de 2008 y la reclasificación de los anticipos a cuentas por cobrar, destacando lo siguiente:

“(…) ... 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. (...)”

2. Diferencia entre el Régimen Contable Precedente-RCP y las Normas del Nuevo Marco Normativo Contable, frente a la definición del concepto de activo:

El párrafo 141. Noción, del numeral 9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos, del Libro I Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública vigente hasta el 1 de enero de 2018, con la entrada en aplicación del Marco Normativo de Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“141. Noción. Los activos son recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos recursos, tangibles e intangibles, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública. Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos. También

constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera para entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define activo 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

3. Actualización de los conceptos emitidos con base en el Régimen de Contabilidad Pública precedente frente al Marco Normativo de Entidades de Gobierno:

El artículo 4° de la Resolución 354 de 2007 y sus modificaciones, por medio de la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación, establece que “La Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos de carácter vinculante que emita la Contaduría General de la Nación, a través del Contador General de la Nación o de quién éste delegue para que cumpla dicha función.”

La Doctrina contable pública compilada es el mecanismo mediante el cual la Contaduría General de la Nación pone a disposición de sus múltiples usuarios, los pronunciamientos que efectúa sobre la interpretación de las normas contables expedidas por este organismo regulador y a partir de las consultas elevadas por las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y otros interesados en la contabilidad pública, con el propósito que les sirva como referente, guía o material de consulta, según sean los intereses o propósitos de cada quien.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

1. Tratamiento contable de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas:

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 200910-136145 del 10 de diciembre de 2009 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.

Se informa que bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, la Contaduría General de la Nación se ha pronunciado frente al tratamiento contable de los anticipos y recursos entregados en administración cuando existe un incumplimiento de las condiciones contractuales, mediante el concepto con radicado número 20172000105301 del 16 de noviembre de 2017 y el concepto con

radicado número 20182000055881 del 02 de noviembre de 2018, transcritos en las consideraciones del presente documento.

Ahora bien, se complementan los pronunciamientos indicando que si los procesos judiciales interpuestos por la entidad para la recuperación de los recursos, incluyen una pretensión económica por concepto de indemnización, dicha pretensión debe reconocerse siguiendo lo señalado en el numeral 1 del procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2. Diferencia entre el Régimen Contable Precedente-RCP y las Normas del Nuevo Marco Normativo Contable, frente a la definición del concepto de activo:

Sí existe diferencia entre la noción de activo del Régimen de Contabilidad Pública precedente y la definición de activo contenida en el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, toda vez que en la nueva regulación contable uno de los criterios de reconocimiento es el control que tiene la entidad sobre el recurso, el cual aunque es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo, es decir, la titularidad legal que tiene la entidad frente al recurso no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones para su reconocimiento, puesto que existe control si la entidad tiene la capacidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros. Esto quiere decir que aunque una entidad no ostente la titularidad jurídica de un recurso, podrá reflejar en sus estados financieros el activo cuando cumpla los criterios para reconocimiento de activo contenidos en el Marco Conceptual.

En cambio, en el Régimen de Contabilidad Pública precedente, los activos son aquellos recursos de los cuales además de que se espera que fluya un potencial de servicio o beneficios económicos futuros hacia la entidad, se originan en las disposiciones legales, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, es decir, que únicamente la entidad que ostenta la titularidad jurídica del activo puede reconocer el recurso en su información financiera.

3. Actualización de los conceptos emitidos con base en el Régimen de Contabilidad Pública precedente frente al Marco Normativo de Entidades de Gobierno:

Como se mencionó en la primera conclusión, los conceptos emitidos en atención a los preceptos del Régimen de Contabilidad Pública precedente se encuentran derogados y no pueden aplicarse para interpretar las normas de los nuevos marcos normativos. Por lo tanto, las entidades deben recurrir al juicio profesional para determinar bajo la nueva



regulación contable el tratamiento contable de los diferentes hechos económicos que surjan al interior de estas; es decir, que no podrá hacerse una aplicación carente de análisis frente al contexto normativo, la esencia de los hechos económicos y las condiciones bajo las cuales suceden.

Ahora bien, la Doctrina Contable Pública Compilada se actualiza en la medida que las entidades circunscritas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y otros interesados en la contabilidad pública eleven consultas frente a la interpretación de las normas contables expedidas por Contaduría General de la Nación y este organismo regulador emita los respectivos conceptos de carácter vinculante, de tal manera que se convierte en un mecanismo que sirve como referente, guía o material de consulta, según sean los intereses o propósitos de cada quien.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192300027091 DEL 27-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento para el registro contable de contratos. Registro contable de entrega de obras a otra entidad de gobierno.

Doctora  
ADRIANA ORJUELA RESTREPO  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios-USPEC  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 20195500012792, del día 22 de marzo de 2019, mediante la cual manifiesta que la Unidad de Servicios Penitenciarios- USPEC de acuerdo con las facultades otorgadas por el artículo 8 de la Ley 1709 del 20 de enero de 2014, suscribe los siguientes tipos de contratos:

1. Contratos de obra para el mantenimiento de los centros de reclusión.
2. Contratos de obra para la construcción de nuevos establecimientos.
3. Contratos de interventorías para dichas obras.
4. Contratos interadministrativos de gerencia de proyectos con FONADE para desarrollar dichas obras con sus respectivas interventorías, en los que se dispone que los rendimientos financieros son propiedad de ese Fondo (cláusula octava convenio interadministrativo de gerencia de proyectos 216144 de 2016).

Por lo anterior solicita concepto a frente a:

1. ¿Cuál es el procedimiento que debe efectuar la USPEC para el registro contable de los avances de obra por concepto de mantenimiento y de construcción, además de los pagos que realiza a las interventorías?
2. ¿Cuál es procedimiento que debe efectuar la entidad para el registro contable de los convenios interadministrativos de gerencia de proyectos incluidos los pagos de los

contratos de interventoría, y en los que se determina que los rendimientos financieros son de propiedad de la otra entidad, por ejemplo FONADE?

3. ¿Qué cuentas contables debe afectar la USPEC en todos los casos anteriores?

4. ¿Cuál es el registro contable que debe efectuar la USPEC al momento de entregar las obras al Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario- INPEC?

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

### CONSIDERACIONES

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)

En el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 y sus modificaciones, se menciona 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. (...)”

#### 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. (...)”

#### 6.2.4. 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)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, menciona:

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. (...)"

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. (...)"

## CONCLUSIONES

### PREGUNTAS 1, 2 Y 3. Procedimiento para el registro contable de contratos:

Los hechos económicos deberán reconocerse contablemente 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 de un contrato dependerá de la naturaleza de las obligaciones establecidas en este, las cuales pueden ser de intermediación o de desempeño, de acuerdo con los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato considerando lo siguiente:

#### 1. Contratos mediante los cuales la USPEC pacta obligaciones de intermediación:

Las obligaciones de intermediación son aquellas mediante las cuales el encargado de la ejecución de los recursos, desarrolla las actividades previamente especificadas en el contrato, por cuenta y riesgo de la entidad cedente. En estas circunstancias, la entidad cedente asume el control sobre los recursos entregados y la entidad que los recibe actuaría en calidad de agente gestor (mandatario); razón por la cual si la USPEC pacta la ejecución del contrato por su cuenta y riesgo actuando como principal, tendrá que realizar los siguientes registros contables:

- Al entregar los recursos, debe registrar tal hecho 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 entidad agente o mandataria, la USPEC, actuando como principal o mandante, debe actualizar el valor de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y al mismo tiempo reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada por el contratista. Los avances en la construcción de la infraestructura se deberán reconocer contablemente como un

inventario, toda vez que van a ser entregados al INPEC, y los gastos por mantenimiento, gastos administrativos, u otros se reconocerán contablemente de acuerdo con la naturaleza respectiva.

Las erogaciones por concepto de interventoría se reconocerán contablemente como un mayor costo del activo cuando estén directamente asociadas con la adquisición o construcción, y sean necesarias para poner el recurso en condiciones de uso; en los demás casos las interventorías realizadas se llevarán como un gasto en el resultado del periodo.

## **2. Contratos mediante los cuales la USPEC pacta obligaciones de desempeño:**

Cuando se trata de un acuerdo legal en el que se pactan obligaciones de desempeño, la entidad que recibe los recursos y los ejecuta, actúa como agente principal en el marco del contrato, por cuanto tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de desempeño por sí misma o mediante un tercero (por ejemplo, un subcontratista) obrando por su propia cuenta y bajo su riesgo.

En este caso, la entidad responsable de satisfacer la obligación de desempeño 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, y la entidad cedente reconocerá un gasto asociado al pago de las obligaciones contratadas, a medida que se vaya cumpliendo el objeto del contrato.

Los elementos característicos que identifican a una entidad pública que tiene a su cargo obligaciones de desempeño, 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 desarrollo de un contrato en el que la entidad que recibe los recursos asume por su cuenta y riesgo, obligaciones de desempeño (como contratista), se debe seguir el procedimiento contable que se indica a continuación:

**- Cuando se entreguen recursos para la ejecución del contrato:**

Los recursos entregados a título de pago para la ejecución de un contrato por cuenta y riesgo de la entidad receptora, se deben registrar como un activo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

A medida que se reciban los informes de avance del contrato se registrará el activo, gasto o costo correspondiente, y se acreditará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, si los recursos se entregan a título de anticipo, la USPEC deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

Los rendimientos financieros generados con los recursos entregados deberán ser reconocidos por la entidad que tenga el control sobre estos.

De acuerdo con lo anterior, la entidad deberá revisar las cláusulas pactadas en cada uno de los contratos, bien sean de construcción, interventoría, gerencia integral de proyectos, u otro, y determinar el tipo de obligaciones que se establecen con el fin de definir el registro contable que se debe llevar a cabo con la entrega de los recursos y la ejecución del contrato.

Es preciso señalar que en la generalidad de los contratos de gerencia integral de proyectos se establecen obligaciones de desempeño, caso en el cual se aplicará lo señalado en el numeral 2. de estas conclusiones, sin embargo, se debe analizar cada contrato de forma independiente atendiendo al principio contable de esencia sobre forma.



**PREGUNTA 4. Entrega de recursos al INPEC:**

Cuando se entreguen recursos al INPEC sin exigir contraprestación alguna, las entidades deberán identificar si se exigen condiciones específicas relacionadas con la cesión de los recursos, con el fin de determinar el tratamiento contable que deben llevar a cabo las entidades. Se pueden presentar las siguientes alternativas:

- No hay condiciones con la entrega de los activos:

Con la entrega de las obras la USPEC debe registrar un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y disminuir mediante un crédito la subcuenta y cuenta del activo que está entregando.

- Se imponen condiciones con la transferencia de los activos:

La entidad que recibe los recursos solo obtiene los derechos cuando se cumplen las condiciones fijadas por la entidad cedente, por lo cual en caso de incumplimiento, 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 USPEC, tratándose de una entidad de gobierno, deberá registrar contablemente un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta y cuenta del activo que está entregando.

Con el cumplimiento de las condiciones, la entidad cedente reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido; para lo cual debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por otro lado, cuando el USPEC tenga erogaciones que no están representadas en activos, pero que sin embargo benefician al INPEC o se originan para el funcionamiento del INPEC, como el caso del mantenimiento de los activos de dicha entidad, entonces la USPEC deberá afectar las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, dependiendo de la naturaleza del gasto y acreditar la cuenta del pasivo correspondiente. Simultáneamente, con el objetivo de registrar la esencia económica de la transacción, deberá reconocer un crédito a las subcuentas y cuentas previamente afectadas del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, contra un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000027561 DEL 02-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Incorporación de softwares generados internamente que actualmente no se encuentran registrados en la contabilidad de la entidad.

Doctora  
SANDRA MILENA SANJUAN ACERO  
Profesional especializado  
ESP INSTITUTO DE HIDROLOGIA METEOROLOGIA Y ESTUDIOS AMBIENTALES-IDEAM  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002015-2, del día 23 de mayo de 2019, mediante la cual indica que dentro del Instituto de Hidrología y Meteorología y estudios ambientales-IDEAM existen softwares en servicio de áreas misionales desarrollados In-situ en vigencias anteriores al 2016, los cuales a la fecha no se encuentran registrados en la contabilidad, puesto que no ha sido posible cálculo de los costos en los que incurrió el Instituto para su formación.

Por lo anterior, la consultante solicita se conceptúe sobre los siguientes temas:

- “(…) 1. Es posible reconocer estos softwares en la contabilidad en esta vigencia, teniendo en cuenta lo expuesto.  
2. Es válida y viable realizar un avalúo por parte del área técnica para determinar su valor actual y reconocerlo en la contabilidad.  
3. Cuál es el procedimiento para reconocer en la contabilidad los intangibles mencionados y como se registran.”

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

**CONSIDERACIONES**

El numeral 6.1.1. Activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno define el potencial de servicio de un activo como “...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.”

El numeral 6.3.4.4. Costo de reposición del numeral 6. Definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, define costo de reposición en los siguientes términos:

#### “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.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos del 1, 5, 6 y 7 del numeral 15.1 Reconocimiento de la Norma de Activos Intangibles aplicable a las Entidades de Gobierno indican:

“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.

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.” (Subrayado fuera de 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, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

#### “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 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 de texto)

El literal c) del numeral 1.1.14. Activos intangibles del Instructivo N° 002 de 2015 para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, establece las principales actividades que debió realizar la entidad para la determinación de los saldos iniciales de activos intangibles generados internamente bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

“c) Medir los intangibles que surgieron de un proyecto de investigación y desarrollo, de la siguiente forma:

i) Identificar, para cada partida, los desembolsos realizados en la fase de investigación y los efectuados en la fase de desarrollo. La diferencia entre el valor de los desembolsos de la fase de desarrollo y el costo reconocido a 31 de diciembre de 2016 incrementará o disminuirá el valor del activo afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

ii) Calcular la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia los desembolsos realizados en la fase de desarrollo determinados de acuerdo con el numeral anterior. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como amortización acumulada, la proporción de los desembolsos realizados en la fase de desarrollo que correspondan al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la amortización acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) 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.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

1. Es posible reconocer estos softwares en la contabilidad en esta vigencia, teniendo en cuenta lo expuesto.

Los intangibles, además de ser recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, deben cumplir con los criterios para ser reconocidos como activos, esto es que sean controlados por la entidad, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y sobre todo, que su medición monetaria sea fiable; en caso contrario, no podrán ser reconocidos como activos en la información financiera de la entidad.

Si una vez evaluado los criterios antes mencionados, la entidad determina que los softwares generados internamente cumplen con los requisitos para ser reconocidos como activos intangibles, se estaría frente a un error contable por la omisión que se presenta en los estados financieros de la entidad al 31 de diciembre de 2018, toda vez que no se aplicó el Instructivo N° 002 de 2015 y sus modificaciones para la determinación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018. Por lo tanto, la entidad podrá incorporar los softwares en la información financiera, aplicando la norma de corrección de errores de periodos anteriores, en el periodo en el que se descubrió el error, ajustando el valor de las partidas que se vieron afectadas por la omisión contra resultados de ejercicios anteriores.

En caso de que sea un error material de periodos anteriores, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

2. Es válido y viable realizar un avalúo por parte del área técnica para determinar su valor actual y reconocerlo en la contabilidad.

Por regla general, la realización de avalúos debe atenderse lo dispuesto en la Ley N° 1673 de 2013 y en el Decreto reglamentario N° 556 de 2014, en donde se reglamenta que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano, debidamente reconocidas de acuerdo con las leyes vigentes y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, pero también deben tenerse en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan, tal como se desarrolla a continuación.

Para el caso particular de los avalúos que se realicen con miras a corregir el error en la determinación de los saldos iniciales al 1° de enero de 2018, deberá entenderse como un proceso único y de coyuntura, es decir, que no revisten la característica de avalúos periódicos de que trata el literal g) del artículo 4 de la Ley 1673 de 2013.

Adicionalmente, debe contemplarse que para los avalúos de bienes de las entidades públicas, también debe considerarse lo señalado en el artículo 12 del Decreto N° 556 de

2014, según el cual cuando se trata de funcionarios públicos que cumplen funciones relacionadas con actividades de evaluadores y que se hayan posesionado antes de la entrada en vigencia de la Ley, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de Evaluadores y no serán sujetos del régimen de autorregulación contemplado en la Ley, mientras ejerzan funciones públicas, normatividad aplicable a las personas que hayan concursado en convocatoria pública para proveer cargos del Estado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley, si se posesionan en el cargo para el cual concursaron.

Por lo anterior, la entidad realizará los avalúos con personal apto para la ejecución de tales actividades sin que exista la obligación de que dicho personal cuente con los certificados con registro RAA (Registro Abierto de Avaluadores) siempre que se cumplan las condiciones mencionadas en los párrafos anteriores, apliquen los criterios establecidos por el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, bajo el entendido que están orientados a la determinación de los saldos iniciales conforme a lo señalado en el Instructivo N° 002 de 2015 y sus modificaciones.

Teniendo en cuenta que la entidad no tiene la información sobre los desembolsos que efectivamente se realizaron en la fase de investigación y los efectuados en la fase de desarrollo, se debe establecer el valor de los desembolsos en que debería incurrir la entidad para desarrollar un software de similares características, cuantificado los recursos que la entidad debería sacrificar para obtener un intangible que proporcione el mismo potencial de servicios o de beneficios económicos futuros que tiene el aplicativo existente a 1° de enero de 2018.

Ahora bien, para la determinación de los costos incurridos al desarrollar un software similar al existente, la entidad debe reflejar las necesidades potenciales del servicio que obtiene actualmente, considerando, entre otros aspectos la transportabilidad, el rendimiento funcional, la calidad actual del software asociada con aspectos tales como como facilidades de ajuste o corrección; la facilidad para adaptarlo si su entorno cambia; su integridad, referida a la capacidad del sistema para soportar ataques (tanto accidentales como intencionados) y facilidad de uso, entre otros.

Lo anterior significa que la entidad debe establecer el costo de los servicios prestados por ese intangible (y no el costo de adquisición), razón por la que debe considerar una base válida para evaluar el costo futuro de la prestación de servicios y los recursos que se necesitarán en periodos futuros para reemplazarlo.

Es pertinente preciar que para establecer el valor del software la entidad debe estimar los desembolsos mínimos que sean directamente atribuibles y necesarios para desarrollar un intangible de características similares, incluyendo, entre otros, los materiales y servicios que



deban utilizarse o consumirse, los costos de beneficios a los empleados y la amortización de las licencias indispensables para obtener el aplicativo objeto de medición.

3. Cuál es el procedimiento para reconocer en la contabilidad los intangibles mencionados y como se registran.

Una vez se tenga una medición monetaria fiable de los softwares, además de establecer que cumplen con los requisitos antes mencionados para ser reconocidos como activos, aplicará la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, incorporando los softwares por el costo de reposición de los activos a 1° de enero de 2018 determinado previamente, debitando la subcuenta 197008-Softwares, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, y calculando la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de la corrección del error acreditando la subcuenta 197508-Softwares, de la cuenta 1975-AMORITZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR); lo anterior, afectando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como amortización acumulada, la proporción del costo de reposición del activo que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de la corrección del error.

Adicionalmente, deberá evaluar si a la fecha de la corrección del error 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 la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o la Norma del deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000029881 DEL 23-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Derechos en fideicomiso
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los recursos con destino a los planes departamentales de agua.

Doctora  
GLADYS OMAIRA SANTANA MARTÍNEZ  
Contadora Departamental  
Gobernación de Amazonas  
Leticia-Amazonas

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002547-2 del 11 de julio de 2019, mediante la cual solicita información relacionada con algún concepto o manual de políticas o procedimientos para la presentación de la información relacionada con el Plan Departamental de Aguas en la contabilidad del departamento, en razón a que se presentan diferencias con los saldos del FIA.

**CONSIDERACIONES**

La Ley 1176 de 2007, “Por la cual se desarrollan los artículos 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones” en el artículo 10 del Título II DISTRIBUCION Y DESTINACION DE LOS RECURSOS DE LA PARTICIPACION PARA AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BASICO DEL SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, señala:

“Artículo 10. Destinación de los recursos para los departamentos. Con los recursos del Sistema General de Participaciones correspondientes a la participación para agua potable y saneamiento básico que se asignen a los departamentos, se conformará una bolsa para cofinanciar las inversiones que se realicen en los distritos y municipios para desarrollar proyectos en el marco del Plan Departamental de Agua y Saneamiento del respectivo departamento. Estos recursos serán complementarios a los demás recursos que aporte el departamento para este fin.

Dichos recursos serán focalizados en la atención de las necesidades más urgentes de la población vulnerable en materia de prestación eficiente de los servicios de agua potable y saneamiento básico de acuerdo con los resultados de los diagnósticos adelantados, en las siguientes actividades en el marco del plan departamental de agua y saneamiento:

- a) Promoción, estructuración, implementación e inversión en infraestructura de esquemas regionales de prestación de los servicios, de acuerdo con los planes regionales y/o departamentales de agua y saneamiento;
- b) Proyectos regionales de abastecimiento de agua para consumo humano;
- c) Proyectos de tratamiento y disposición final de residuos líquidos con impacto regional;
- d) Proyectos de tratamiento, aprovechamiento y disposición final de residuos sólidos con impacto regional;
- e) Pago del servicio de deuda adquirida por el departamento para financiar infraestructura del sector de agua potable y saneamiento básico, en cumplimiento de sus competencias, en el marco del Plan Departamental de Agua y Saneamiento.”

El Decreto 1077 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Vivienda, Ciudad y Territorio.” en el artículo 2.3.3.1.6.18., Sección 6. INSTRUMENTO PARA EL MANEJO DE LOS RECURSOS, señala:

“Instrumento para el manejo de los recursos. Es el mecanismo para el desarrollo e implementación de la estrategia de financiación de cada PAP-PDA. Los departamentos podrán celebrar negocios fiduciarios con cargo a los recursos del Sistema General de Participaciones para Agua Potable y Saneamiento Básico, mediante la celebración, suscripción o adhesión de un contrato previamente celebrado para el desarrollo, ejecución y financiamiento de los PAP-PDA.

El Instrumento para el Manejo de los Recursos que se constituya tendrá como objetivos, entre otros:

1. Ser el mecanismo financiero para la administración y pago de los recursos del PAPPDA.
2. Apoyar la implementación del plan financiero.”

En relación con la normatividad contable, la Resolución 386 de 2018, incorporo, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, el cual señala:

#### “1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que 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. (...)

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. 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.”

De otra parte, el CGC aprobado para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 620 de 2015, describe la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, como: “Representa el valor de los derechos fiduciarios controlados por la entidad, administrados a través de contratos de fiducia mercantil.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1- El valor del derecho en el respectivo patrimonio autónomo.
- 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 recursos restituidos.”

#### CONCLUSIONES

De acuerdo con las normas que regulan el manejo de los recursos destinados a los planes departamentales de aguas, el patrimonio autónomo constituido en el Consorcio Fondo de Inversiones de Agua-FIA, al cual se refiere en su solicitud, y del cual es fideicomitente el Departamento, para el reconocimiento en su contabilidad, deberá atender lo dispuesto en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 de 2018, en el cual se determina el procedimiento contable a aplicar en el numeral 1.2.- Fiducia Mercantil, transcrito en las anteriores consideraciones.

Ahora, como quiera que el fideicomitente del patrimonio autónomo y el control de los recursos es del departamento, corresponde a este presentar en su contabilidad la información relacionada con los recursos que le han sido asignados para el desarrollo del plan departamental de aguas, debidamente conciliada con la del FIA, para lo cual deberán

implementar los procedimientos orientados a que el consorcio suministre de manera oportuna los reportes necesarios para la actualización de los saldos contables del departamento, anotando que la competencia para la definición de políticas y procedimientos de carácter administrativo corresponde a las entidades dada la particularidad que pueden presentar las operaciones en desarrollo de cada uno de sus procesos.

Por otra parte, es pertinente mencionar que en la página de la CGN se encuentra publicado para comentarios y observaciones el proyecto del Procedimiento para el Plan departamental de Aguas.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000030641 DEL 26-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los recursos entregados por la Secretaría Distrital de Educación al Fondo Distrital para la Financiación de la Educación Superior de los mejores bachilleres de los estratos uno y dos, administrado por el ICETEX.

Doctor  
 RUBÉN DARÍO CARVAJAL PARDO  
 Jefe de oficina de Tesorería y Contabilidad  
 Secretaría Distrital de Educación  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550002323-2 del 29 de junio de 2019, mediante la cual señala:

“Atentamente me dirijo a ustedes con el fin de obtener concepto sobre el tratamiento contable que debe darse a los créditos educativos otorgados por el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior Mariano Ospina Pérez “ICETEX”, destinados a la financiación de la educación superior de los menores bachilleres de los estratos uno y dos de Bogotá D.C, producto de los recursos entregados por la Secretaría de Educación del Distrito mediante Convenio Interinstitucional de Cooperación, en aplicación del Nuevo Marco Normativo de regulación Contable Pública para entidades de Gobierno, previsto en la Resolución 533 de 2015 y sus modificatorios.

## Antecedentes

El Distrito Capital, a través de la Secretaria de Educación del Distrito constituyó en el ICETEX, un fondo en administración denominado, Fondo Distrital para la financiación de la educación superior de los mejores bachilleres de los estratos uno y dos de Bogotá D.C, que hayan culminado sus estudios de undécimo año, en Colegios de Bogotá D.C, que hayan obtenido los mejores puntajes en las pruebas de estado, a fin de asegurar su acceso y permanencia a la educación superior a nivel de pregrado.

El financiamiento se otorgará a los beneficiarios mediante créditos blandos recuperables a partir del tercer año de la terminación de la carrera y el ICETEX tomará del fondo por concepto de gastos de administración, el valor correspondiente al seis (6%) liquidado sobre cada desembolso efectuado al beneficiario.

Las financiaciones que se concedan por el Fondo Distrital, tendrán el carácter de reembolsables y los beneficiarios deben firmar una carta de compromiso y un pagaré con espacios en blanco a favor del ICETEX, respaldados con la firma de un codeudor solidario.

#### Consulta

Teniendo en cuenta lo anterior, proceden las siguientes inquietudes:

1. ¿Qué registros contables debe efectuar la Secretaria de Educación del Distrito, cuando se trasladan los recursos entregados en administración al Fondo Distrital, administrado por el ICETEX?
2. ¿Qué registros contables debe efectuar la Secretaria de Educación del Distrito, en el momento del pago de la matrícula de los beneficiarios del Fondo?
3. ¿La Secretaria de Educación del Distrito debe reconocer valor alguno por concepto de préstamos por cobrar en cabeza de los beneficiarios del Fondo, teniendo en cuenta que no existe un vínculo laboral con los beneficiarios del fondo, ni se cuenta con la competencia para adelantar cobro coactivo por parte de la Subdirección de Ejecuciones Fiscales de la Secretaria Distrital de Hacienda?"

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

#### CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo de Cooperación firmado entre el Distrito Capital y el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior Mariano Ospina Pérez "ICETEX", señala lo siguiente:

"(...) **PRIMERA.-** OBJETO: EL DISTRITO CAPITAL, a través de su SECRETARÍA DE EDUCACIÓN, se obliga a constituir en el ICETEX un fondo en administración que se denominará "FONDO DISTRITAL PARA LA FINANCIACIÓN DE LA EDUCACIÓN SUPERIOR DE LOS MEJORES BACHILLERES DE LOS ESTRATOS UNO DOS DE SANTA FE DE BOGOTÁ D.C.". El ICETEX se compromete a administrar este Fondo de acuerdo con las condiciones establecidas en este Convenio. **SEGUNDA.-** FINALIDAD DEL FONDO: El Fondo estará destinado para la financiación de la educación superior, de los mejores bachilleres de estratos uno y dos, que hayan culminado sus estudios de undécimo año, en colegios de Santa Fe de Bogotá, Distrito



Capital, que hayan obtenido los mejores puntajes en las pruebas de estado. A estos jóvenes se les brindará apoyo financiero para asegurar su acceso y permanencia en la educación superior, a nivel de pregrado en Santa Fe de Bogotá, Distrito Capital, en entidades que se encuentren debidamente aprobadas por la Entidad Competente. PARÁGRAFO: El financiamiento se otorgará a los beneficiarios mediante créditos blandos, recuperables a partir del tercer año de la terminación de la carrera, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento Operativo del Fondo. TERCERA.-FINANCIACIÓN: El Fondo se financiará con 1° los que le asigne anualmente en su presupuesto la Secretaría de Educación Distrital, los cuales en ningún caso serán inferiores a 7.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes. 2° con el producto de los rendimientos financieros del mismo. 3° con los reintegros hechos por los beneficiarios del fondo. 4° Con los dineros de empréstitos, donaciones, herencias, legados o aportes de cualquier clase que se reciban de otras personas o entidades que se reciban con destino al Fondo. PARÁGRAFO: El presupuesto anual asignado al fondo; garantizará a los beneficiarios el financiamiento completo de la carrera profesional, a nivel de pregrado. El desembolso que la Secretaría de Educación Distrital efectúe al Fondo debe corresponder a la vigencia fiscal del año anterior al cual ingresan los beneficiarios del fondo, de conformidad con los procedimientos presupuestales. CUARTA.-VALOR DE CONSTITUCIÓN: El Fondo se constituirá inicialmente con la suma de UN MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y CINCO MILLONES DOSCIENTOS VEINTE MIL PESOS (\$1.655.220.000.00) M/CTE, suma que el DISTRITO CAPITAL, a través de la Secretaría de Educación Distrital, girará al ICETEX, dentro de los treinta (30) días siguientes a la firma del presente convenio. PARÁGRAFO: El ICETEX solo se hará responsable para efectos del presente convenio y de los que suscriba con los beneficiarios del mismo, hasta las sumas depositadas por la Secretaría de Educación del Distrito, descontando el porcentaje correspondiente a los gastos que se causen por la administración del Fondo. PARÁGRAFO SEGUNDO: Una vez constituido el Fondo, las sumas de dinero giradas por la Secretaría de Educación del Distrito Capital, para los desembolsos de los créditos aprobados deberán manejarse por separado en una cuenta especial que se abrirá para el efecto, a nombre de "FONDO DISTRITAL PARA LA FINANCIACIÓN DE LA EDUCACIÓN SUPERIOR DE LOS MEJORES BACHILLERES DE LOS ESTRATOS UNO Y DOS DE SANTA FE DE BOGOTÁ D.C.-ICETEX". En consecuencia, el ICETEX, no girará suma alguna de dinero de presupuesto de gastos aprobado para cada beneficiario hasta tanto no lo haya recibido de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN DEL DISTRITO CAPITAL. (...) SEXTA.-ADMINISTRACIÓN DEL FONDO: El administrador del Fondo será directamente el ICETEX, por intermedio de la Regional Bogotá. SÉPTIMA.-GASTOS DE ADMINISTRACIÓN: El ICETEX tomará del Fondo por concepto de gastos de administración, el valor correspondiente a seis por ciento (6%) liquidado sobre cada desembolso efectuado al beneficiario. PARÁGRAFO: Los gastos extraordinarios que demande la administración del Fondo deberán ser autorizados por la Junta Administradora y también serán tomados directamente por el ICETEX de los recursos del fondo, siempre y cuando tengan relación con el objeto y finalidad del presente convenio. OCTAVA.-OBLIGACIONES DEL ICETEX: ... 7.

Asignar a cada beneficiario su plan de amortización y gestionar la recuperación de cartera, cuando fuere el caso. 8. Informar semestralmente a la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN DEL DISTRITO sobre la gestión del Fondo, especialmente lo relativo al desarrollo del programa. 9. Invertir los saldos disponibles del Fondo en la mejor alternativa del mercado, que ofrezca las garantías exigidas para ese tipo de inversiones dentro del portafolio del Icetex, cuyos rendimientos incrementarán los recursos del Fondo. NOVENA.-OBLIGACIONES DEL DISTRITO CAPITAL: 1. Depositar oportunamente, a través de la Secretaría de Educación, en el ICETEX, los valores acordados en la cláusula tercera, así como las demás que resulten de la ejecución de este convenio...” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el procedimiento Contable para el registro de los Recursos Entregados en Administración, establece:

### “3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

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.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

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. (...)

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

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... (...)

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. (...)

### 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a otra entidad, que se mantengan en efectivo, se registrarán debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. (...)

Adicionalmente, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

### 3.4. Comisiones

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

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. (...)

## 5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que durante la ejecución del contrato o convenio de administración los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad fiduciaria o de la entidad que administra los recursos, según sea el caso.” (Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. Reconocimiento de los recursos entregados por la Secretaría de Educación al Fondo Distrital administrado por el ICETEX:

Los hechos económicos de la entidad deberán reconocerse contablemente 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 de un contrato o convenio dependerá de la naturaleza de las obligaciones establecidas en este.

Considerando lo señalado en el convenio interadministrativo y de acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando la Secretaría de Educación Distrital en calidad de mandante, entregue los recursos al Fondo administrado por el ICETEX, deberá registrar contablemente unos 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 cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Lo anterior, tomando en cuenta que la Secretaría de Educación mantiene el control de los recursos.

2. y 3. Procedimiento contable de la Secretaría cuando se paga la matrícula de los beneficiarios del Fondo. Reconocimiento de préstamos por cobrar:

Cuando el Fondo administrado por el ICETEX realice el pago de las matrículas, configurándose con dicha acción un préstamo por cobrar a los estudiantes y la ejecución de los recursos, la Secretaría Distrital de Educación será la responsable de realizar el reconocimiento correspondiente de este hecho, toda vez que es la entidad que controla los recursos en cumplimiento de su objetivo misional, para lo cual debe registrar un débito en la subcuenta 141517-Préstamos educativos, de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS,

contra un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Lo anterior independientemente de que la Secretaría haya delegado la gestión de cobro mediante el convenio firmado.

Teniendo en cuenta que los recursos entregados en administración al ICETEX representan recursos en efectivo a favor de la Secretaría Distrital de Educación, en cumplimiento de sus funciones, ambas entidades deberán adoptar las estrategias necesarias para el suministro de la información suficiente y oportuna por parte del ICETEX sobre la utilización de los recursos del fondo, a fin de que la Secretaría dé cumplimiento al tratamiento contable para el reconocimiento, medición inicial, medición posterior y revelaciones de los préstamos por cobrar, dispuesto en la Norma de préstamos por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de forma que se garantice que la información contable cumpla con las características de relevancia, representación fiel y características de mejora contenidas en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000031421 DEL 06-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Otros pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Uso de la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN Uso de la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN Uso de la subcuenta 290102- Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

Doctora  
MARÍA LETICIA VÁSQUEZ VÁSQUEZ  
Instituto Distrital de Gestión de Riesgos y Cambio Climático (IDIGER)  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002609-2, el día 18 de julio de 2019, en la cual solicita se conceptúe sobre el uso de las subcuentas contables 290102- Anticipos sobre convenios y acuerdos, y la subcuenta 290201-En administración, en atención a que en virtud del reconocimiento contable los convenios 456 de 2017 y 225 de 2019, suscritos entre el IDIGER y el Instituto de Hidrología Meteorología y Estudios Ambientales (IDEAM) se han generado diferencias en el reporte de operaciones recíprocas, dado que el IDIGER registra los recursos del convenio como recursos entregados en administración, mientras que el IDEAM los registra como anticipos sobre convenios y acuerdos.

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

**CONSIDERACIONES**

En el convenio 456 de 2017 (numeración IDIGER) y 344 DE 2017 (numeración IDEAM) se estableció:

“CLÁUSULA PRIMERA- OBJETO:

AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS PARA OPTIMINZAR EL MONITOREO Y LA GENERACIÓN DE LOS PRONÓSTICOS METEOROLÓGICOS QUE HACEN

## PARTE DEL SISTEMA DE ALERTA DE BOGOTÁ A TRAVÉS DE NUEVAS HERRAMIENTAS QUE FACILITEN SU CONSULTA.

### CLÁUSULA SEGUNDA-ACTIVIDADES A DESARROLLAR:

1. Monitorear continuamente las condiciones hidrometeorológicas, con el fin de generar información relevante para la generación de los pronósticos meteorológicos que sirvan de insumo para la generación de reportes sobre condiciones de riesgo con base en amenazas de origen hidrometeorológico que se presentan en el Distrito Capital.
2. Establecer acciones conjuntas que conlleven a un mayor conocimiento del comportamiento de los ríos, movimientos en masa detonados por lluvia, crecientes súbitas entre otros, para fortalecer el sistema de alerta de Bogotá.
3. Hacer seguimiento a los eventos extremos como lluvias fuertes, tormentas eléctricas, que sirvan de insumos para la emisión de las alertas por inundaciones, crecientes súbitas y deslizamientos de tierra.
4. Dejar capacidades instaladas con la implementación del Modelo numérico de tiempo WRF (realizado por el IDIGER) para Bogotá y que sean incorporados a los modelos de pronósticos utilizados por el IDEAM para optimizar los pronósticos meteorológicos.
5. Incorporar la información validada y verificada que genera la red de observación del IDIGER (radar y estaciones hidrometeorológicas), para la elaboración de productos gráficos como insumos de análisis para los informes diarios y semanales del comportamiento del Tiempo para Bogotá.
6. Realizar trabajos conjuntos para una mejora en la visualización de los productos y que faciliten la consulta.
7. Suministrar la información de que dispongan las partes y que se requiera para el cumplimiento del objeto del presente convenio.
8. Compartir entre las dos entidades, los conocimientos adquiridos en los temas relacionados con el objeto de este convenio a fin de fortalecerse mutuamente.  
(...)

### CLÁUSULA TERCERA-OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

- a) OBLIGACIONES DEL IDEAM. Además de las derivadas de la esencia y naturaleza del Convenio que se celebra, y de la Ley, El IDEAM se obliga a:
  - Dar continuidad a la generación de los informes sobre condiciones diarias hidrometeorológicas y de pronósticos para Bogotá en los formatos que se vienen

elaborando y adicionalmente en la página del IDIGER en formatos que permitan una visualización interactiva.

- Dar continuidad a la generación de comunicados especiales sobre condiciones meteorológicas que se deriven del monitoreo para Bogotá cuando las condiciones lo ameriten.
- (...)
- (...)
- Implementación del Modelo numérico del tiempo WRF (realizado por el IDIGER) para Bogotá en los sistemas computacionales del IDEAM (...)
- Implementar el Modelo WRF en los nuevos servidores del IDIGER dispuestos para tal fin, de acuerdo con los requerimientos del IDIGER.
- Elaborar informes sobre los análisis comparativos de registros de precipitación obtenidos en las estaciones meteorológicas de la red de IDEAM e IDIGER (...)
- Generar productos a partir de la información de radar meteorológico que optimicen los pronósticos meteorológicos como insumos a la generación de las alertas de origen hidrometeorológico.
- (...)
- Elaborar y aprobar de manera conjunta el cronograma y el plan de trabajo para el desarrollo de las actividades a ejecutar en el convenio.
- (...)
- Realizar los aportes en especie, establecidos en las condiciones y plazos acordados.
- (...)

b) OBLIGACIONES DEL IDIGER. Además de las derivadas de la esencia y naturaleza del Convenio que se celebra, y de la Ley, El IDIGER se obliga a:

- a) Elaborar y aprobar de manera conjunta el cronograma y el plan de trabajo para el desarrollo de las actividades a ejecutar en el convenio.
- b) Realizar los aportes establecidos en las condiciones y plazos acordados de acuerdo a lo especificado en el numeral 4.3.1.
- c) (...)
- d) Coordinar la disposición de los resultados de monitoreo y productos de acuerdo al plan de trabajo y cronograma, para que el IDEAM realice las actividades pactadas.
- e) Poner a disposición del IDEAM la información generada por las redes de observación meteorológica, incluida la información provista por el radar meteorológico adquirido por el IDIGER, a fin de optimizar el monitoreo, los pronósticos, y emisión de alertas de origen hidrometeorológico para Bogotá de acuerdo a sus competencias.



(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA- APORTES DE LAS PARTES AL CONVENIO. El valor del presente convenio es de QUINIENTOS VEINTITRÉS MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA MIL PESOS MCTE (\$523.840.000) suma que las entidades aportan así:

- Por parte del IDIGER un aporte total de TRESCIENTOS SETENTA MILLONES DE PESOS MCTE (\$370.000), discriminados así: se recursos pecuniarios por un valor de TRESCIENTOS MILLONES DE PESOS MCTE (\$300.000.000) (...)  
Los aportes representados en bienes y servicios, que ascienden a la suma de SETENTA MILLONES DE PESOS MCTE (\$70.000.000) que se ejecutarán durante el término de duración del convenio, conforme al presupuesto que hace parte integral del presente convenio.
- Por parte del IDEAM el aporte será de bienes y servicios y asciende a la suma de CIENTO CINCUENTA Y TRES MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA MIL PESOS MCTE (153.840.000) los cuales se ejecutarán durante el término de duración del convenio, conforme al presupuesto que hace parte integral del presente convenio.

CLÁUSULA OCTAVA- CONSIGNACIÓN DE LOS APORTES DEL CONVENIO.

Por parte del IDIGER:

- a) Un primer aporte, correspondiente al 40% a la aprobación por parte del supervisor del personal propuesto, del cronograma y del plan de trabajo, por un valor de CIENTO VEINTE MILLONES DE PESOS MCTE (\$120.000.000)
- b) Un segundo aporte correspondiente al 40% a los cuatro meses de iniciado el Convenio a la aprobación de los productos diarios y a los avances correspondientes a los productos pactados en el cronograma de trabajo por un valor de CIENTO VEINTE MILLONES DE PESOS MCTE (\$120.000.000)
- c) Un tercer aporte correspondiente al 20% a los siete meses de iniciado el convenio a la aprobación de los productos diarios y a los avances correspondientes a los productos pactados en el cronograma de trabajo por un valor de SESENTA MILLONES DE PESOS MCTE (\$60.000.000)

El aporte representado en bienes y servicios, que ascienden a la suma de SETENTA MILLONES DE PESOS MCTE (\$70.000.000) que se ejecutarán durante el término de duración del convenio, (...)

Por parte del IDEAM:

Por parte del IDEAM el aporte será en bienes y servicios y asciende a la suma de CIENTO CINCUENTA Y TRES MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA MIL PESOS MCTE (\$153.840.000)  
(...)

CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA- INDEMNIDAD: Las partes se obligan a mantenerse libres entre sí, de cualquier daño o perjuicio originado en reclamaciones de terceros y que se deriven de sus actuaciones o de las de sus subcontratistas o dependientes. (...)"

El día 23 de julio de 2018 se suscribió modificación No. 1 la cual modificó el numeral 9-Obligaciones del IDEAM de la CLÁUSULA TERCERA del convenio, así mismo se modificó la CLÁUSULA OCTAVA en el sentido de incluir un párrafo. Dicha modificación No. 1 no fue allegada.

El día 26 de octubre de 2018 se suscribió modificación No. 2 la cual modificó la cláusula sexta que se refiere al término de ejecución del convenio. Dicha modificación fue allegada.

#### **Consideraciones sobre el anticipo:**

El párrafo del artículo 40 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, estipula:

"Artículo 40. Del contenido del contrato estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.

En los contratos que celebren las entidades estatales podrán incluirse las modalidades, condiciones y, en general, las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren necesarias y convenientes, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la ley, el orden público y a los principios y finalidades de esta ley y a los de la buena administración.

(...)

PARÁGRAFO. En los contratos que celebren las entidades estatales se podrá pactar el pago anticipado y la entrega de anticipos, pero su monto no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato.

Los contratos no podrán adicionarse en más del cincuenta por ciento (50%) de su valor inicial, expresado éste en salarios mínimos legales mensuales.” (Subrayado fuera de texto.)

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

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

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

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

(...)

No puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos. El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato, tales como los salarios de los

trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se amortice durante la ejecución del contrato en cada acta parcial de cobro”

Por su parte, la misma Sección del Consejo de Estado, en Sentencia con Rad. 31682 del 12 de febrero de 2014, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, señaló:

“Por último resulta relevante poner de presente que la fuente normativa de estos dos conceptos, tal como ya se anotó, encuentra su fundamento en el parágrafo del artículo 40 del Estatuto de Contratación Estatal cuyo propósito al incluirlos dentro del mismo precepto más que fincar unas diferencias en su trato jurídico, radica en establecer un límite cuantitativo máximo que no podrá excederse a la hora de pactar su entrega, límite que se justifica en cuanto las cantidades a desembolsar salen del tesoro público y por tal razón debe tenerse especial cuidado en su manejo.

En consecuencia, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico.

Ahora bien, en atención a lo expuesto la Sala considera que pese a que en el caso en examen se encuentra que en el pliego de condiciones se pactó la obligación de efectuar un pago anticipado, al paso que en el contrato se estipuló la entrega de la misma parte del precio a título de anticipo, lo cierto es que establecer con absoluta exactitud cuál fue la modalidad de pago acordada es un asunto que no cobra verdadera relevancia si se tiene en cuenta que por un lado en ambos textos contractuales los términos pactados en cuanto a la forma de pago fueron casi idénticos y de otra parte, sea que se trate de anticipo o de pago anticipado, ciertamente en ambos casos se trata de la obligación que asumió la entidad estatal contratante de pagar, bajo la modalidad correspondiente, el precio acordado como contraprestación a las obligaciones que a su turno asumió el contratista particular y las consecuencias por razón de la inobservancia por parte de la entidad estatal serían las mismas”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, así: “Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros.”

Consideraciones sobre los recursos entregados - recibidos en administración:

El numeral 3 del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

### “3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

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.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

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.

Este procedimiento incluye el registro contable de: i) la entrega de recursos en efectivo para el pago de obligaciones, ii) la administración y venta de bienes, iii) el rendimiento de los recursos entregados, iv) las comisiones y v) la restitución de los recursos administrados a la entidad.”

Por su parte, el numeral 4 *ibídem* estipula respecto a las operaciones recíprocas:

### “4. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

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

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

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

El derecho de la entidad con la obligación de la entidad pública que administra, por los rendimientos financieros de los recursos entregados en administración.

El derecho y el ingreso de la entidad pública que administra con la obligación y el gasto de la entidad, por las comisiones cobradas en la administración de los recursos recibidos y entregados.”

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, así: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.”

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, así: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el anticipo, estipulado en el estatuto de la contratación pública, corresponde a la suma de dinero entregada por parte de la entidad pública al contratista, que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales de la ejecución del contrato, cuya titularidad continúa ostentando la entidad pública.

Como lo ha determinado la jurisprudencia colombiana, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico. En este sentido, la subcuenta 290102- Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS deberá utilizarse únicamente cuando en los contratos celebrados se hayan pactado avances y anticipos.

Respecto al caso particular, una vez analizado el convenio 456 de 2017 (numeración IDIGER) y 344 DE 2017 (numeración IDEAM), se vislumbra que no se convinieron anticipos, sino que simplemente se estipularon tres entregas que el IDIGER realizaría al IDEAM de los aportes pecuniarios.

Respecto de los recursos entregados y recibidos en administración, corresponden a aquellos que no se entregan o reciben como contraprestación directa por la prestación de un servicio, la ejecución de una obra o el suministro de un bien, sino que la parte que los entrega lo hace con el fin de que la parte que los reciba los ejecute o administre en el marco del instrumento jurídico celebrado.

La parte que entrega los recursos sigue ostentando la titularidad jurídica de los mismos, por lo tanto, dicha entrega se hace a título de administración, sin que medie un contrato de fiducia, y por ende, no hay transferencia de dominio de dichos recursos. Además, es menester manifestar que, respecto a la entrega de recursos en administración, como ya se mencionó, no se configura una contraprestación por la prestación de un servicio, la ejecución de una obra o el suministro de un bien, es decir, no existe un pago.

Ahora bien, en algunos instrumentos jurídicos, se presenta que la contratante estipula que una suma fija o una porción de los recursos se entregarán a título de pago por la administración o gestión realizada. Sobre esta porción o suma fija es pertinente manifestar que, atención a que su esencia económica no coincide con la de los recursos entregados o recibidos en administración, su reconocimiento contable es diferente del reconocimiento de aquellos.

Hechas estas precisiones, es menester manifestar que, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en los deberes o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la otra parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como una contraprestación por los servicios recibidos, o si los entrega para que la otra entidad realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad y ; v) el título por el cual la parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como una contraprestación directa por la prestación de sus servicios, o si los recibe en el marco de la administración.

Dichos aspectos, entre otros, deben ser analizados a la luz del tenor literal de los actos jurídicos celebrados. Cuando el tenor de estos sea confuso, ambiguo o cada parte analice su rol en el convenio o contrato de una forma diferente, esto es, una entienda que recibe los recursos como contraprestación por los servicios prestados, como transferencias, donaciones, entre otros, y la otra entienda que los entrega en administración, son las partes, de consuno, las llamadas a descubrir su esencia económica y de ser el caso, adecuar el contrato o convenio administrativo o interadministrativo.

Ahora bien, del convenio 456 de 2017 (numeración IDIGER) y 344 DE 2017 (numeración IDEAM), se desprende que las entidades buscan aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros en procura de un objetivo común y en busca de ello, el IDIGER realiza aportes pecuniarios y representados en bienes y servicios, y el IDEAM realiza aportes representados en bienes y servicios, sin que ninguna entidad actúe como contrasta, prestadora de servicios, o en calidad similar, sino que ambas actúan como colaboradoras.

Por lo anterior, puede deducirse, respecto a la naturaleza de la entrega o recepción de los aportes, que IDIGER los entrega en administración y el IDEAM los recibe a este título. En atención a esto, ambas entidades deberán realizar el tratamiento contable del convenio en dicho sentido.

En caso de que lo que está estipulado en el referido convenio no obedezca a la esencia económica del acuerdo, sea porque cada parte analice su rol en el convenio de una forma diferente, esto es, alguna entienda que recibe o entrega los recursos como contraprestación por los servicios prestados, transferencia o donación, u otro, de consuno deberán definir dicha situación, y si es del caso, modificar el acto jurídico celebrado.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000033781 DEL 20-08-2019

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Provisiones Asuntos no contemplado en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reversión de las provisiones por litigios y demandas registradas en periodos anteriores. Determinación del saldo inicial del Sistema de Información Geográfico (SIG) vía WEB. Sobrestimación o subestimación de la cuenta de activos intangibles. Reconocimiento de softwares desarrollados por la entidad y vitalicios. Modificación del manual de políticas contables de la ANLA. Criterios para definir la materialidad o importancia relativa.

Doctora

NANY HEIDY ALONSO TRIANA

Subdirectora Administrativa y Financiera

U.A.E. Autoridad Nacional de Licencias Ambientales-ANLA

Ciudad

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002354-2, del día 21 de junio de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“HALLAZGO No. 1 DE LA CGR:

“En la vigencia 2018, el saldo inicial de la cuenta 2701 Provisión Litigios y Demandas, por \$2.583.755.978.123 pesos, que corresponde al saldo final de la vigencia 2017, saldo que debió ser objeto de depuración tal y como lo señala el instructivo 002 de 2015 de la CGN, presentó sobrestimación de \$1.030.840.822.648, por cuanto el saldo inicial de dicha cuenta contiene errores por la provisión efectuada a procesos judiciales los cuales no debieron ser objeto de la misma, y por tanto, la cuenta 3105-“Capital Fiscal’ por \$1.379.318.688 al cierre de la vigencia 2018, se encuentra subestimada en \$1.030.840.822.648. A su vez la cuenta 5368 Provisión Litigios y Demandas por \$1.504.322.900.340 al cierre de la vigencia 2018, presenta sobre estimación en igual medida.

Lo anterior por cuanto, los soportes y registros efectuado en el Ekogui y que sirven de base para efectuar los diferentes asientos contables, luego de efectuar un análisis por parte de este órgano de control, se evidenció, que existen procesos que fueron calificados como medio bajo, bajo y medio alto; por los diferentes apoderados de la entidad, no obstante, la metodología del Ekogui estable que los procesos que se ubiquen en dichos rangos, se registran en cuentas de orden, sin provisionarse, por cuanto su riesgo de pérdida es poco probable o moderado, tal y como lo indica, la ayuda dispuesta por el Ekogui, para efectuar el cálculo de la provisión contable o los registros a efectuaren las cuentas de orden.

La ANLA, durante la vigencia 2018, elimino la provisión de los procesos que NO debían ser objeto de la misma, afectando la cuenta de gasto, con movimientos que corresponden a errores bajo el marco normativo precedente, los cuales debieron registrarse en la cuenta 3105- Capital Fisca4 tal como lo señala el Instructivo 002 de 2015, así: “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 hacía la cuenta Capital Fiscal”

Los ajustes sugeridos por correcciones de errores de periodos anteriores a la fecha de la transición que generen impacto patrimonial afectarán la cuenta Capital Fiscal (Subrayado fuera de texto) ...”

#### ACLARACIONES Y SOPORTES DOCUMENTALES ANLA:

La ANLA ha dado aplicación al procedimiento tanto de convergencia hacia NICSP, como de la Resolución 116 del 6 de abril de 2017, expedida por la Contaduría General de la Nación CGN “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”.

(...) La Autoridad Nacional de Licencias Ambientales acogió y aplicó la metodología establecida por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado-ANDJE, en la Circular Externa No. 00023 del 11 de diciembre de 2015 y en la Resolución 353 de 2016. Adicionalmente, es necesario señalar que para la implementación de esta metodología se realizaron jornadas de capacitación y acompañamiento de la ANDJE.

A fin de validar que la ANLA este aplicando adecuadamente la Metodología, se ha solicitado mesa de trabajo con la ANDJE.

Por otra parte, es necesario reiterar lo expuesto sobre la dinámica de los procesos judiciales, dentro de los cuales existen factores externos que hacen necesario cambiar la calificación que se le ha asignado a cada uno de ellos y se citó como ejemplo el hecho que, procesos que tenían una calificación media baja o baja, por un cambio en la jurisprudencia puede cambiar a una calificación de riesgo medio alta o alta. Es por esta razón, que la calificación asignada a los procesos puede cambiar de una vigencia a otra. (...)

Y consecuentemente los registros realizados de reversión de la provisión en el 2018 para los 57 casos citados por la CGR cuyo valor de provisión en el 2017 ascendían a \$1.030.840.822.648, se realizaron con un crédito a la subcuenta 480826-Ingresos recuperaciones, cuyo saldo final a diciembre de 2018 fue de \$2.703.050.096.691 y un débito a la subcuenta 270103-Litigios y demandas.

... los registros que se realizaron fueron el ajuste de la provisión de procesos que ya habían sido reconocidos en el 2016 y 2017 (periodo de preparación obligatoria según Resolución CGN 693 de 2016), y en ningún caso corresponde a “errores bajo el marco normativo precedente” u otras situaciones por las cuales se debía afectar la cuenta 3105 en el primer periodo de aplicación, es decir en la vigencia 2018, acorde al instructivo 002 de 2015 numeral 1.2.5 Provisiones literales a) y b) que serían las relacionadas con el caso, pero que tal como se informa no aplicarían:

- a) Identificar y clasificar las obligaciones probables, bien sea legales y/o implícitas, que posca la entidad y sobre las cuales tenga incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.
- b) Reconocerlas obligaciones identificadas en el literal a), que no hayan sido reconocidas a 31 de diciembre de 2016 y que cumplan con la definición de provisión...

Por lo anterior, los ajustes contables realizados durante la vigencia 2017 y acorde a la clasificación del proceso reportada por el área fuente, que para el caso es la Oficina Asesora Jurídica de la Entidad, y con la calificación de los procesos en el formato diseñado para tal fin para el reporte a contabilidad, como “probable-provisión contable”, se afectó un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISION LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS, acorde a las indicaciones de registros contables contemplados en la Resolución 116 de 2017.

## SOLICITUD A LA CGN:

Nuestra solicitud para la CGN frente a esta glosa es la emisión de concepto ratificando la correcta aplicación de la normatividad por parte de ANLA, al tratarse de reversiones de provisiones de periodos contables anteriores que debían efectuarse afectando la subcuenta 4808- Ingresos diversos, tal como nos lo expresaron los funcionarios de la CGN en la reunión sostenida el 28 de mayo de 2019.

## HALLAZGO No. 2 DE LA CGR:

“La cuenta 197008-Softwares por \$3.999.200.809 pesos al cierre de la vigencia 2018, presenta sobrestimación de \$1.550.092.191, subestimando en igual medida la cuenta 5890-Gastos Generales, por cuanto se registra en esta cuenta partidas que corresponden a pagos de la fase de planeación de la página web de la entidad, correspondiente a la consultoría 01 de 2014, además se encuentra registradas Licencia comunes que no corresponden a Software, incluyendo las licencias del datacenter anterior de la ANLA, que fue cambiado por uno nuevo y puesto en marcha en noviembre de 2018. (...)

## ACLARACIONES Y SOPORTES DOCUMENTALES ANLA:

De la supuesta sobreestimación glosada por la CGR por valor total de \$\$1.550.092.191, el 75% de dicho valor Corresponde a los registros del Contrato de consultoría No. 001 de 2014 por \$1.158.672.838, y el 25% restante corresponde a registros de Licencias de valores menores.

## 1. Registros del contrato de consultoría No. 001 de 2014 \$1.158.672.838

Este tema fue abordado y explicado de manera detallada, en la mesa de trabajo realizada con funcionarios de la CGR el día 28 de mayo de 2019, por lo que se realizará un resumen de la situación:

En la vigencia 2017, se celebró contrato 001 de 2014 con la Unión Temporal ANLA MQAYESA, por valor de \$1.158.672.838, cuyo objeto fue “Contratar los servicios de consultoría para realizar el análisis de requerimiento, diseño de la arquitectura de todo el sistema SIG, así como el desarrollo y puesta en marcha de los módulos necesarios, que permitan la implementación de una herramienta SIG vía WEB robusta”.

Todos los desembolsos realizados fueron directamente atribuibles al desarrollo del Sistema SIGWEB, como resultado la ANLA posee un software desarrollado a la medida sobre un Sistema de Información Geográfico (SIG) vía WEB que tiene los siguientes módulos:

Herramientas del sistema, Modulo de administración, módulos funcionales (Medio Abiótico, Medio Biótico, Modulo socioeconómico, Modulo de regionalización, Evaluación ambiental, Seguimiento Ambiental, Cambio climático, Quejas y reclamos, derrames y contingencias, administración de metadato). Con el pago final se realizó la cesión a favor de la ANLA, de los derechos patrimoniales asociados al desarrollo. (...)

Ahora bien, frente a la determinación de saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, la Entidad acorde a lo establecido en el instructivo 002 de 2015 expedida por la CGN, en su numeral 1.1.14 Activos Intangibles, establece en el literal 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”.

En la mesa de trabajo realizada el 28 de mayo de 2019, los funcionarios de la CGN solicitan precisiones sobre la adquisición, relacionadas si la ANLA tiene el control del elemento, y con base en ello puede realizar operaciones como mejoras, Cesiones O venta de este, a lo que se responde afirmativamente. De igual forma se indaga si la ANLA está obteniendo potencial de servicios del elemento, y si es fundamental para el desarrollo misional de la Entidad, a lo que se responde afirmativamente y se explica de manera detallada, como es la operatividad de la utilización por parte de los profesionales que pueden acceder a la herramienta, desde la sede principal o en sitio de campo en desarrollo de actividades de seguimiento.

Luego de las revisiones de los soportes y realizadas aclaraciones varias para determinar por la forma de obtención del activo intangible, si se trataba de un activo intangible desarrollado y que parte de los desembolsos realizados debían considerarse como gasto por corresponder a la fase de investigación y cuales a la fase de desarrollo, se concluye por parte de los funcionarios de la CGN, que dado que dada la modalidad de contratación, en la cual el tercero contratado desarrolló bajo su cuenta y riesgo la herramienta SIG vía WEB robusta, y la entregó desarrollada y cediendo formalmente todos los derechos patrimoniales a la ANLA, el activo intangible se enmarca dentro de la connotación Activos intangibles adquiridos, y su registro contable debió realizarse por el costo de adquisición, tal como lo estipulaba el régimen contable precedente.

## SOLICITUD A LA CGN:

Nuestra solicitud para la CGN frente a esta glosa es la emisión de concepto ratificando la correcta aplicación de la normatividad con base en las pruebas documentales aportadas, dado el reconocimiento realizado por la ANLA en la subcuenta del activo intangible 191008-Software, incorporando el elemento por el costo de adquisición y considerando que no hay otros costos capitalizados, está conforme al régimen precedente y al cumplimiento de lo estipulado en el instructivo 002 de 2015 para la determinación de los saldos iniciales, por lo que no hay sobreestimación de los Estados Financieros de la ANLA en la cuenta 197008-Softwares por \$1.550.092.191, ni subestimación en igual medida en la cuenta 5890-Gastos Generales.

## 2. Registros de licencias en la cuenta de Software:

Al revisar de manera conjunta con el área de tecnologías, las minutas de los contratos y facturas que soportan cada registro, se pudo determinar lo siguiente:

Las 4 licencias datacenter registradas por valor de \$11.972.211,48, efectivamente corresponden a licencias, por lo que procede la reclasificación en el SIGANLA del grupo de licencias a software, y la consecuente reclasificación contable de la cuenta 197008-Software a la cuenta 197007- Licencias.

La librería de cinta de respaldo registrada por valor de \$8.379.991,86, efectivamente corresponden a licencias, por lo que procede la reclasificación en el SIGANLA del grupo de licencias a software, y la consecuente reclasificación contable de la cuenta 197008-Software a la cuenta 197007- Licencias.

El registro de 2504 wireless controller with 25 ap licenses por valor de \$9.101.168,50, efectivamente corresponde a licencias, por lo que procede la reclasificación en el SIGANLA del grupo de licencias a software, y la consecuente reclasificación contable de la cuenta 197008- Software a la cuenta 197007- Licencias.

Los 9 registros de actualización mapa de Colombia por valor de \$784.548,9, efectivamente corresponden a licencias, por lo que procede la reclasificación en el SIGANLA del grupo de licencias a software, y la consecuente reclasificación contable de la cuenta 197008-Software a la cuenta 197007- Licencias.

El registro de actualización compra e instalación de las licencias de software arcgis contrato 004-2015 por valor de \$371.224.855,80 efectivamente corresponden a licencias, por lo que

procede la reclasificación en el SIGANLA del grupo de licencias a software, y la consecuente reclasificación contable de la cuenta 197008- Software a la cuenta 197007- Licencias.

Por lo anterior, la ANLA realizará las reclasificaciones a nivel de las subcuentas 197007 Licencias y 197008 Software.

#### SOLICITUD A LA CGN:

Nuestra solicitud para la CGN frente a esta glosa es la emisión de concepto en el cual se indique que pese a que la ANLA admite que debe reclasificar entre subcuentas, los mismos no implican sobreestimaciones ni subestimaciones en la presentación del estado financiero, por ser compensaciones entre las subcuentas 1970 Activos Intangibles.

3. Registros de Softwares desarrollados por la entidad y vitalicios, que según la CGR no fueron clasificados en los estados financieros:

Se adjuntan los soportes de los registros contables de cada uno de los softwares desarrollados, que dan cuenta que 31 de diciembre de 2017 y 2018, si están registrados en los Estados Financieros de la ANLA en la cuenta 197008 Software, (...)

#### SOLICITUD A LA CGN:

Nuestra solicitud para la CGN frente a esta glosa es la emisión de concepto ratificando la correcta aplicación de la normatividad con base en las pruebas documentales aportadas, dado el reconocimiento realizado por la ANLA en la subcuenta del activo intangible 197008-Software, incorporando los elementos por el costo de adquisición y considerando que no hay otros costos capitalizados, está conforme al régimen precedente y al cumplimiento de lo estipulado en el instructivo 002 de 2015 para la determinación de los saldos iniciales, por lo que no hay sobreestimación de los Estados Financieros de la ANLA en la cuenta 197006-Softwares.

#### HALLAZGO No. 6 DE LA CGR:

“El Manual de políticas contables -MPC del ANLA, adoptado Mediante resolución 01710 del 26 de diciembre de 2017, NO define los elementos de los Estados Financieros, los cuales son. Activos, Pasivos, Patrimonio, Ingresos, Gastos y Costos, La entidad, relaciona en su MPC como reconocer una transacción económica, sin identificar los grupos contables y las situaciones que los originan, tal como lo describo el marco conceptual para entidades de gobierno...”

## ACLARACIONES Y SOPORTES DOCUMENTALES ANLA:

Por lo anterior la Entidad asumió que la pretensión de la Contaduría General de la Nación, al indicar que las entidades debían contar con un manual de políticas contables no fue que las entidades hicieran una transcripción textual del marco normativo para entidades de gobierno, sino implementar políticas ajustadas a la naturaleza y actividad de cada entidad, esto fue ratificado en el concepto 20172000044361 del 9 de agosto de 2017 que concluye:

“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 repodar información relevante, complete, neutral y libre de errores significativos. Por lo anterior, la Contaduría General de la Nación no define un modelo de manual de políticas contables, dado que estas se determinan en consonancia con lo prescrito en las normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno atendiendo los hechos económicos y especificidades de cada entidad. Estos hechos y particularidades se relacionan con: la operación de la entidad, el cometido estatal que desarrolla, las transacciones que se generan y que deben ser objeto de reconocimiento, los criterios de materialidad y ja relevancia de los hechos, entre otros”.  
(...)

## SOLICITUD A LA CGN:

Nuestra solicitud para la CGN como ente vanguardista regulador de las normas, procedimientos y políticas en materia de regulación contable pública para las Entidades del sector público, está relacionada con emitir concepto si para el caso de nuestra Entidad ANLA, adicional a lo ya enunciado en el Manual de Políticas y Procedimientos Contables, se debe realizar modificación al mismo, incluyendo textualmente las definiciones de los elementos de los Estados Financieros: Activos, Pasivos, Patrimonio, Ingresos, Gastos y Costos.

## HALLAZGO No. 7 DE LA CGR:

“El Manual de políticas contables -MPC del ANLA, adoptado Mediante resolución 01710 del 26 de diciembre de 2017, establece en el numeral 1.3.11.8: “Cambios en las estimaciones contables y correcciones de errores, literal B, Corrección De Errores de Períodos Anteriores, “En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, define que una partida es material cuando el valor a depurar representa el 20% de! valor total de la subcuenta



afectada, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error (...)

Al analizar que las partidas significativas para ser relevantes y libres de error en los elementos que conforman los estados financieros como son los activos, pasivos, patrimonio, entre otros, corresponde al 5%, se observa que la materialidad definida por la ANLA, para corregir errores de periodos anteriores, que estableció en un 20%, desfigura los principios de la contabilidad pública y contraviene las características cualitativas de la información contable, como es la relevancia y representación fiel, ya que al presentar información a terceros con un error tolerable del 20%, no permite la toma de decisiones ni representa la realidad económica de una entidad pública...”

#### ACLARACIONES Y SOPORTES DOCUMENTALES ANLA:

Por lo anterior, la ANLA para definir el umbral de materialidad de las partidas a nivel cuantitativo, tuvo en cuenta la actividad misional que realiza y las principales operaciones derivadas de ella, las características particulares de cada operación y de los componentes de los estados financieros, para ello se realizó el ejercicio de impacto de materialidad con los saldos a diciembre de 2016, definiendo la materialidad para los casos citados así:

- a. Materialidad para determinar la relevancia, esto es el 5% del total de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (lo aplicable a ANLA) y
- b. Materialidad para corregir errores de periodos anteriores, y que implican reexpresión retroactiva de los estados financieros, esto es el 20% del valor total de la subcuenta afectada.

Como se puede evidenciar corresponde a dos criterios diferentes de definición de umbral de materialidad, que se establecieron evaluando no solo el impacto en su aplicación, sino que en su análisis diferenciador también se consideró otros aspectos tales como:

- 1) El carácter o impacto marginal en el desarrollo del cometido estatal a su cargo,
- 2) La relación costo-beneficio del esfuerzo de la administración para controlar la partida,
- 3) Si se trata de transacciones o hechos que representan un mayor riesgo de fraude o de pérdida;
- 4) Si son hechos o cuya cuantía que afectan de forma sustancial los resultados y, por tanto, las decisiones de usuarios internos o externos;

El ejercicio y análisis realizado para definir el criterio de materialidad para la corrección de errores, establecida en el 20% del valor total de la subcuenta afectada y tal como se demuestra en el ejercicio que se detalla a continuación y que sirvió de base para el análisis,

no implica como es afirmado en la observación la admisión de errores tolerables, y más cuando la entidad desde la vigencia 2016, ha desarrollado acciones encaminadas a la depuración y saneamiento de cada una de las partidas que conforman los saldos de las subcuentas y consecuentemente la información reflejada en los estados financieros de la entidad. (...)

#### SOLICITUD A LA CGN:

Nuestra solicitud para la CGN está relacionada con emitir concepto si para el caso de nuestra Entidad ANLA, se deben ajustar sus políticas contables relacionadas con los umbrales de materialidad, y en caso de ser así, que criterios adicionales se deben considerar. (...)"

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

#### CONSIDERACIONES

##### 1. Reversión de las provisiones por litigios y demandas registradas en periodos anteriores:

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se impartieron las Instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, establece lo siguiente:

"(...) 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. (...)"  
(Subrayado fuera de texto)

El Artículo 2° de la Resolución 693 de 2016, por la cual se modifica el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indica 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 del 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 esa fecha, se tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2017”.

El numeral 4.2. Cambios en una estimación contable de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala:

“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. (...)”

15. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

16. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. (...)”

18. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En numeral 2.4. Obligación probable, del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, establece lo siguiente:

## “2.4. Obligación probable

(...) 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.” (Subrayado fuera de texto)

El Artículo 1° de la Resolución 523 de 2018, por la cual se redefine la utilización de la cuenta 3145-Impactos por 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, establece:

“ARTÍCULO 1°. UTILIZACIÓN DE LA CUENTA 3145-IMPACTOS POR 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 ya lugar, la cuenta 3145-IMPACTOS POR 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.” (Subrayado fuera del texto).

2 y 4. Determinación del saldo inicial del Sistema de Información Geográfico (SIG) vía WEB y Reconocimiento de softwares desarrollados por la entidad y vitalicios:

El numeral 6.1.1. Activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno define el potencial de servicio de un activo como “...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 párrafos del 5, 6, 7 y 8 del numeral 15.1 Reconocimiento de la Norma de Activos Intangibles aplicable a las Entidades de Gobierno indican:

“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)

El párrafo 12 y 13 del numeral 15.2. Medición inicial de la Norma de Activos Intangibles para entidades de gobierno, señalan:

“15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de la forma en que se obtenga el intangible.

### 15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización. (...)” (Subrayado fuera de texto)

#### 3. Sobrestimación o subestimación de la cuenta de activos intangibles:

La Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual será utilizado por para efectos de registro y reporte de información financiera a la CGN, en las condiciones y plazos que determine este organismo de regulación.

La Norma de Presentación de estados financieros, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, establece en sus numerales 1.3.2 y 1.3.2.1 lo siguiente referente al Estado de situación financiera:

#### 1.3.2. Estado de situación financiera

7. El estado de situación financiera presenta en forma clasificada, resumida y consistente, la situación financiera de la entidad a una fecha determinada y revela la totalidad de sus bienes, derechos y obligaciones, y la situación del patrimonio.

##### 1.3.2.1. Información a presentar en el estado de situación financiera

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

(...) j) activos intangibles; (...)

9. La entidad presentará, en el estado de situación financiera, partidas adicionales, encabezamientos y subtotales cuando la magnitud, naturaleza o función de estos sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## 5. Manual de Política Contables:

El numeral 4.1. Políticas contables, de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores aplicable a las Entidades de Gobierno, 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## 6. Determinación del umbral de materialidad en los estados financieros

El numeral 4.1. Características fundamentales del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define la característica cualitativa de relevancia, así:

### “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. (...)”

3. La Contaduría General de la Nación emitió el concepto relacionado con la evaluación de la materialidad o importancia relativa, con número de radicado 2018200001726-1, del día 01 de marzo de 2018, dirigido a la doctora Marcela Victoria Hernández Romero, contadora General de Bogotá D.C. de la Secretaría Distrital de Hacienda, mediante el cual se concluyó lo siguiente:

“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. (...)”

## CONCLUSIONES

Es preciso advertir que la Contaduría General de la Nación no se pronuncia sobre los dictámenes proferidos por las Contralorías por cuanto su competencia doctrinaria es la interpretación de las normas expedidas por este organismo de regulación contable.

Dicho lo anterior, de conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

### 1. Reversión de las provisiones por litigios y demandas registradas en periodos anteriores:

La Contaduría General de la Nación (CGN) no tiene dentro de sus competencias determinar si la metodología de la Agencia Nacional de la Defensa jurídica ANDJ para el cálculo de la provisión contable de los procesos judiciales, conciliaciones y trámites arbitrales en contra de la entidad fue aplicada adecuadamente por la ANLA.

Por lo tanto, la entidad deberá evaluar en cuál de los siguientes escenarios se ubica el hecho económico que condujo a efectuar el ajuste de la provisión por litigios y demandas en el año 2018:

a. Si el ajuste se efectuó con motivo de una corrección de un error de periodos anteriores a la fecha de transición, entonces la ANLA debió ajustar el valor de la provisión por el que debía tener a 31 de diciembre de 2017, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante las Resoluciones 354, 355 y 356 de 2017, afectando la cuenta de Capital Fiscal.

b. Si el ajuste se efectuó con motivo de una corrección de un error en el saldo inicial de la provisión por litigios y demandas a 1° de enero de 2018, 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 sus modificaciones, entonces la ANLA debió ajustar el valor de la provisión por litigios y demandas contra la cuenta 3145-Impactos por transición al nuevo marco de regulación, de conformidad con la Resolución 523 de 2018.

c. Si el ajuste se efectuó como resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que conllevaron a determinar que la obligación pasó a ser posible o remota, o que el valor de la provisión reconocida en un periodo contable anterior disminuyó, entonces la ANLA debió aplicar la Norma de cambios en estimación contable, cuyo efecto es prospectivo, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2701-Litigios y demandas, y acreditando la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

## 2. Determinación del saldo inicial del Sistema de Información Geográfico (SIG) vía WEB:

De conformidad con la información suministrada en la consulta y presentada en la mesa de trabajo del día 28 de mayo de 2019, el desarrollo del “Sistema de Información Geográfico (SIG) vía WEB” estuvo a cargo de un tercero, quien mediante un contrato suscrito con la ANLA desarrolló el software bajo su cuenta y riesgo a cambio de una contraprestación.

Por lo tanto, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo a 1° de enero de 2018, la entidad debió medir el software adquirido por el costo del elemento, que corresponde a la sumatoria de erogaciones directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto, entre los que se destaca el precio de adquisición, deduciendo conceptos que hayan sido capitalizados previamente bajo el Régimen de Contabilidad Pública precedente como los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Lo anterior, siempre y cuando el software cumpla con los criterios de reconocimiento incorporados en la Norma de Activos Intangibles.

## 3. Sobrestimación o subestimación de la cuenta de activos intangibles:

Como se mencionó en un inicio, la Contaduría General de la Nación no se pronuncia sobre los dictámenes proferidos por las Contralorías por cuanto su competencia doctrinaria es la interpretación de las normas expedidas por este organismo de regulación contable.

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas hace parte integral del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y por lo tanto, las licencias y los softwares se deben clasificar y registrar de acuerdo a su naturaleza en las subcuentas 197007-Licencias y 197008-Softwares respectivas de la cuenta 1970-Activos Intangibles, aun cuando en el Estado de Situación Financieras la entidad decida presentar el importe total de la cuenta de activos intangibles.

## 4. Reconocimiento de softwares desarrollados por la entidad y vitalicios:

La Contaduría General de la Nación no se pronuncia sobre los dictámenes proferidos por las Contralorías por cuanto su competencia doctrinaria es la interpretación de las normas expedidas por este organismo de regulación contable.

Por lo tanto, para que un software licenciado o propietario pueda hacer parte de los activos de la entidad se debe evaluar si reúne las características relativas para ser reconocido como activo intangible bajo el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, es decir, que sean recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, que se pueda realizar una medición fiable, no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable; de lo contrario, las erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto.

En consecuencia, de cumplir con los criterios de reconocimiento de activos intangibles, se registra en la subcuenta 197008-Software, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, los software de propiedad de la entidad caracterizados por la posesión de un derecho de autor exclusivo sobre el mismo, el cual le permite autorizar o prohibir su utilización a un tercero por cualquier medio.

Por su parte, se registra en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTAGIBLES, los software licenciados derivados de contratos, donde el licenciante (autor del desarrollo del programa informático o titular de los derechos intelectuales del mismo) le otorga al licenciario un derecho de uso sobre el activo bajo unos términos y condiciones establecidos en las cláusulas del contrato.

## 5. Modificación del manual de políticas contables

Sobre el particular, me permito manifestarle que, en el marco de las competencias constitucionales y legales, la CGN expidió la Resolución N° 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco normativo aplicable a entidades de gobierno, la cual, en su artículo 3º incorpora el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la citada Resolución.

En las referidas normas se han definido los criterios generales de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno y se han homogenizado políticas contables aplicables al sector gobierno.

De conformidad con el numeral 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, y en atención a lo señalado en el Artículo 4º de la Ley 87 de 1993, es competencia de las entidades establecer las políticas internas que orienten el accionar administrativo de la entidad en cuanto a la producción de información financiera que, acordes con la normatividad propia del marco normativo aplicable a la entidad, propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de la información financiera de Relevancia y Representación fiel definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Por expresa disposición de lo establecido en la Ley N° 298 de 1996, al Contador General de la Nación se le otorgó, en materia de pronunciamientos, únicamente la función de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

Bajo este contexto, no es propio de la competencia funcional otorgada a la CGN la revisión de los manuales de Políticas Contables preparados por las entidades, toda vez que en estos, más allá de transcribir las normas, deben formularse los criterios que guíen el campo de acción para garantizar un adecuado proceso contable, bajo la premisa que en ellos se delimitan las reglas aplicables a las especificidades propias de su quehacer, su operatividad y su entorno.

#### 6. Determinación del umbral de materialidad en los estados financieros:

La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza y/o magnitud de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad. Por lo tanto, la Contaduría General de la Nación le corresponde únicamente señalar el criterio general en el cual se considera que la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios.

Por lo anterior, 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, estableciendo parámetros de materialidad adecuados a las condiciones particulares de la entidad, siempre que no desborden los criterios generales establecidos en la regulación expedida por la CGN.

Es tarea de la entidad establecer criterios de materialidad respecto a la naturaleza de sus operaciones o con la magnitud de las partidas, de tal forma que la información sea relevante para los usuarios de la información, teniendo en cuenta, entre otros, aspectos como los señalados en el concepto emitido por la CGN con número de radicado 20182000017261, del día 1 de marzo de 2018, transcrito en las consideraciones del presente documento.

Adicionalmente, si en periodos posteriores, las circunstancias sobre las cuales se ha determinado el umbral de materialidad y que incorporan cierto grado de incertidumbre varían, como resultado de nueva información o nuevos acontecimientos, la Entidad deberá evaluar si es pertinente realizar un cambio del umbral, y los efectos que se deriven de estos cambios se aplicarán de manera prospectiva, aplicando el numeral 5.2 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000033801 DEL 13-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Otros pasivos Transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Parámetros o requisitos que se deben tener en cuenta para determinar si los recursos que se reciben en virtud de un convenio deben reconocerse como transferencias o recursos recibidos en administración

Doctora  
MARÍA ESTER RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ  
Contadora  
Coordinación de Contabilidad  
Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria-Agrosavia  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002654-2, el día 24 de julio de 2019, en la cual consulta qué parámetros o requisitos se deben tener en cuenta para determinar si los recursos que se reciben en virtud de un convenio deben reconocerse como transferencias o recursos recibidos en administración.

Para el efecto anexa un convenio especial de cooperación y dos contratos de financiamiento de recuperación contingente, celebrados entre Agrosavia y la Fiduciaria la Previsora S.A. que actúa como vocera y administradora del Fondo Francisco José de Caldas, y un convenio interadministrativo suscrito entre Agrosavia y la Gobernación de Caldas.

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

**CONSIDERACIONES**

El convenio interadministrativo 31052019-0874 celebrado entre la Gobernación de Caldas y Agrosavia establece:

“PRIMERA- OBJETO DEL CONVENIO: Aunar esfuerzos técnicos, tecnológicos y financieros para el manejo integrado del *Diaphorina citri* y prevención del Huanglongbing (HLB) en los sistemas productivos de cítricos en el Departamento de Caldas.

(...)

CUARTA- OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LA CORPORACIÓN: Atendiendo el objeto del Convenio, serán obligaciones de LA CORPORACIÓN:

ACTIVIDAD	AGROSAVIA
Actividad 1. Demostraciones de método sobre monitoreo y manejo del vector <i>Diaphorina citri</i>	Determinación de la presencia y distribución local del parasitoide <i>T. radiata</i> en seis (6) huertos comerciales de cítricos del departamento de Caldas. Lecturas de campo de artropofauna asociada a cítricos tratados con entomopatógenos y preservación de beneficios. Consolidación de información.
Actividad 2. Metodología de incremento in situ de tamarixia radiata	Se realizarán seis (6) Demostraciones de método, de acuerdo a las zonas de producción cítricas priorizadas en el departamento y de común acuerdo con la Secretaría de Agricultura de Caldas.
Capacitación en campo a cuatrocientos (400) productores en el manejo y prevención del HLB	
Seis (6) Fincas piloto ubicadas en los municipios de Manizales, Anserma, Supía, Viterbo, Palestina y Risaralda con actividades de incremento in situ de tamarixia radiata.	
Desarrollo de contenido en (2) jornadas de actualización tecnológica en el tema de manejo agronómico del cultivo de cítricos, cuyo objetivo es dar a conocer las ofertas tecnológicas desarrolladas por AGROSAVIA, en el sistema productivo de cítricos.	

QUINTA- OBLIGACIONES GENERALES DE LA CORPORACIÓN:

1. Aportar en especie, la suma de TREINTA Y TRES MILLONES NOVENTA MIL PESOS (\$33.090.000) para la ejecución del objeto convenido.
2. Destinar los recursos en efectivo otorgados por EL DEPARTAMENTO, exclusivamente para la ejecución del objeto del presente convenio.
3. Adelantar los procesos de contratación, en caso de ser necesarios, para la ejecución del convenio.
4. Presentar informes bimestrales de las actividades realizadas, en los que se evidencien, de manera detallada, las acciones administrativas, técnicas y financieras de la ejecución del



convenio con los respectivos soportes y con registros fotográficos del antes, durante y después de las mismas. (...)

SEXTA- OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL DEPARTAMENTO: Atendiendo al objeto del Convenio, EL DEPARTAMENTO deberá proveer el dinero en efectivo para las actividades propias del mismo, como se describe en la Cláusula Novena y en Plan Operativo, el cual hace parte integral del presente convenio.

#### SÉPTIMA-OBLIGACIONES GENERALES DEL DEPARTAMENTO

1. Girar oportunamente a LA CORPORACIÓN los recursos afectados a la suscripción del Convenio por valor de CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$50.000.000) para la ejecución del objeto convenio.
2. Prestar colaboración a LA CORPORACIÓN para la correcta ejecución del Convenio.

(...)

NOVENA- VALOR DEL CONVENIO: Para todos los efectos legales y fiscales, el valor del presente convenio es OCHENTA Y TRES MILLONES NOVENTA MIL PESOS (\$83.090.000), discriminados así:

I. EL DEPARTAMENTO: Aporte en efectivo por la suma de CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$50.000.000) suma que será desembolsada a LA CORPORACIÓN como se indica en la Cláusula Novena del presente convenio.

II. LA CORPORACIÓN: Aporte en especie por la suma de TREINTA Y TRES MILLONES NOVENTA MIL PESOS (\$33.090.000), representados en tiempo del personal para el desarrollo de las actividades del presente convenio.

#### DÉCIMA- DESEMBOLSOS:

(...)

PARÁGRAFO TERCERO: A la terminación del presente Convenio, si existiere un saldo disponible correspondiente a recursos no ejecutados, LA CORPORACIÓN debe proceder a hacer la devolución a EL DEPARTAMENTO a los treinta (30) días calendario posteriores a su finalización.

(...)

PARÁGRAFO QUINTO: LA CORPORACIÓN deberá devolver mensualmente, a la cuenta de ahorros (...) los rendimientos financieros que se hayan generado en la cuenta bancaria destinada para este Convenio.

(...)

DÉCIMO QUINTA- TITULARIDAD DE LOS DERECHOS PATRIMONIALES: Los derechos patrimoniales de propiedad intelectual que se generen en la ejecución del presente Convenio, pertenecerán a LAS PARTES en proporción a la suma de sus aportes intelectuales y económicos. Para tal efecto y teniendo en cuenta el valor de los mencionados aportes puede variar el desarrollo del Convenio hasta su finalización. LAS PARTES determinarán los porcentajes de participación en la liquidación del mismo.”

### **Consideraciones sobre los ingresos**

El numeral 6.1.4 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

#### **“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.”

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe el grupo 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, así: “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.”

El mismo Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, así: “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.”

### **Consideraciones sobre los recursos entregados - recibidos en administración:**

El numeral 3 del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

#### **“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS**

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.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

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.

Este procedimiento incluye el registro contable de: i) la entrega de recursos en efectivo para el pago de obligaciones, ii) la administración y venta de bienes, iii) el rendimiento de los recursos entregados, iv) las comisiones y v) la restitución de los recursos administrados a la entidad.”

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, así: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias.”

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, así: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el marco normativo aplicable a las entidades de gobierno, 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 por transferencias son aquellos recursos recibidos de terceros sin contraprestación, por conceptos 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 su parte, los recursos en administración corresponden a aquellos recursos que se entregan con el fin de que la parte que los reciba los ejecute o administre en el marco del instrumento jurídico celebrado.

En este sentido, la parte que entrega los recursos sigue ostentando la titularidad jurídica de los mismos, por lo tanto, dicha entrega se hace a título de administración sin que medie un contrato de fiducia, y por ende, no hay transferencia de dominio de dichos recursos. Además, respecto a la entrega de recursos en administración, no se configura una contraprestación por la prestación de un servicio, por la ejecución de una obra o por el suministro de un bien, es decir, no existe un pago y tampoco una transferencia o donación.

Ahora bien, ello no impide que en algunos instrumentos jurídicos la contratante estipule que una suma fija o una porción de los recursos se entreguen a título de pago por la administración o gestión realizada. Esta porción o suma fija se constituye como un ingreso para la parte que administra, por ser un incremento de los beneficios económicos representado en un incremento en el valor de los activos.

Hechas estas precisiones es pertinente aclarar que, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

Dichos aspectos, entre otros, deben ser analizados a la luz del tenor literal de los actos jurídicos celebrados. Cuando el contenido de éstos sea confuso, ambiguo o cada parte analice su rol en el convenio o contrato de una forma diferente, esto es, una entienda que recibe los recursos como contraprestación por los servicios prestados, como transferencias, donaciones, entre otros, y la otra entienda que los entrega en administración, son las partes, las llamadas a definir su esencia económica y de ser el caso aclarar los términos del contrato o convenio administrativo o interadministrativo.

En atención al convenio especial de cooperación y a los dos contratos de financiamiento de recuperación contingente, anexos a su consulta, celebrados entre Agrosavia y la Fiduciaria la Previsora S.A. que actúa como vocera y administradora del Fondo Francisco José de Caldas, me permito adjuntar el concepto CGN N° 2018200002957-1 del 29 de mayo de 2018 dirigido a Colciencias, en el que se estableció el reconocimiento contable de los contratos de cooperación y los contratos de recuperación contingente.

Respecto al convenio interadministrativo suscrito entre Agrosavia y la Gobernación de Caldas, se desprende que las entidades buscan aunar esfuerzos técnicos, tecnológicos y financieros para el manejo integrado del Diaphorina citri y prevención del Huanglongbing (HLB) en los sistemas productivos de cítricos en el Departamento de Caldas, y en busca de ello, el Departamento realiza aportes pecuniarios y Agrosavia realiza aportes representados en tiempo del personal para el desarrollo de las actividades del convenio, sin que ninguna entidad actúe como contratista, prestadora de servicios, o en calidad similar, sino que ambas actúan como colaboradoras.

Por lo anterior, puede deducirse respecto a la naturaleza de la entrega o recepción de los aportes, que el Departamento los entrega en administración y Agrosavia los recibe a este título. En atención a esto, se deberá realizar el tratamiento contable del convenio en dicho sentido.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000036051 DEL 16-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos entregados a título de anticipos, los cuales son manejados a través de encargos fiduciarios constituidos por los contratistas.

Doctor  
OSCAR ANIBAL LUNA OLIVERA  
Director Administrativo y Financiero  
Superintendencia de Notariado y Registro-SNR  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002678-2, del día 26 de julio de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Por medio de la presente estamos solicitando un concepto para el manejo de los anticipos a los contratista, en cuyo contrato se encuentra implícito, que estos deben ser manejados por fiducias de administración y pagos.

De acuerdo con lo anterior, solicitamos a ustedes nos indiquen el manejo que debe tener la contabilización de estos recursos en la SNR, teniendo en cuenta que en la Resolución 386 del 3 de Octubre de 2018, se dispone que los dineros entregados a fiducias deben ser contabilizados en la cuenta (Sic) 19060803001- Encargos fiduciarios de administración y pagos; la solicitud del concepto de la Resolución 386 de 2018 es la de aplicar los dineros bajo la responsabilidad de la Superintendencia de Notariado y Registro, sin embargo estos no se encuentran a nombre de la Superintendencia sino de los contratistas.”

Mediante llamada telefónica al señor Víctor Hugo Manrique, contratista profesional especializado de la SNR, aclara que para el caso de la consulta los fideicomitentes de los encargos fiduciarios son los contratistas y que la SNR figura como beneficiaria en caso de incumplimiento por parte de estos.

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

## CONSIDERACIONES

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

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

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

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

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

Por su parte, la misma Sección del Consejo de Estado, en Sentencia con Rad. 31682 del 12 de febrero de 2014, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, señaló:

“Por último resulta relevante poner de presente que la fuente normativa de estos dos conceptos, tal como ya se anotó, encuentra su fundamento en el párrafo del artículo 40 del Estatuto de Contratación Estatal cuyo propósito al incluirlos dentro del mismo precepto más que fincar unas diferencias en su trato jurídico, radica en establecer un límite cuantitativo máximo que no podrá excederse a la hora de pactar su entrega, límite que se justifica en cuanto las cantidades a desembolsar salen del tesoro público y por tal razón debe tenerse especial cuidado en su manejo.

En consecuencia, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico.

Ahora bien, en atención a lo expuesto la Sala considera que pese a que en el caso en examen se encuentra que en el pliego de condiciones se pactó la obligación de efectuar un pago anticipado, al paso que en el contrato se estipuló la entrega de la misma parte del precio a título de anticipo, lo cierto es que establecer con absoluta exactitud cuál fue la modalidad de pago acordada es un asunto que no cobra verdadera relevancia si se tiene en cuenta que por un lado en ambos textos contractuales los términos pactados en cuanto a la forma de pago fueron casi idénticos y de otra parte, sea que se trate de anticipo o de pago anticipado, ciertamente en ambos casos se trata de la obligación que asumió la entidad estatal contratante de pagar, bajo la modalidad correspondiente, el precio acordado como contraprestación a las obligaciones que a su turno asumió el contratista particular y las consecuencias por razón de la inobservancia por parte de la entidad estatal serían las mismas”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado, mediante la Resolución 620 de 2015, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS como “...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)

Así mismo, el CGC describe la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN como: “...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)



La introducción del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante la Resolución 386 de 2018, estipula:

“(…) 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.

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. 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.”(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el anticipo estipulado en el estatuto de la contratación pública corresponde a la suma de dinero entregada por parte de la entidad pública al contratista, que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales de la ejecución del contrato, cuya titularidad continúa ostentando la entidad pública.

Como lo ha determinado la jurisprudencia colombiana, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico. En este sentido, la subcuenta respectiva de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS deberá utilizarse únicamente cuando en los contratos celebrados se hayan pactado avances y anticipos.

Respecto de los recursos entregados en administración registrados en la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, corresponden a aquellos recursos en efectivo que no

se entregan como contraprestación directa por la prestación de un servicio, la ejecución de una obra o el suministro de un bien, sino que son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a una sociedad fiduciaria o a otra entidad en el marco de un contrato de encargo fiduciario, con el propósito de que esta cumpla una finalidad específica.

Los recursos están bajo el control de la entidad cuando 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.

Por lo anterior, teniendo en cuenta que SNR entrega los recursos al contratista a título de anticipo para que sean usados en el cubrimiento de los costos iniciales de la ejecución del contrato, la entidad registrará dichos recursos en la subcuenta respectiva de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y los amortizará con base a los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento del contrato. Lo anterior, con independencia de que el contratista haya celebrado un contrato de encargo fiduciario u otro, toda vez que esto no afecta la calidad en la que los recursos fueron entregados.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192300036911 DEL 02-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Clasificación de un arrendamiento como financiero u operativo.

Doctora  
KAREN AMPARO LOSADA LÓPEZ  
Abogada Contratista  
Unidad para la Promoción del Empleo y la Productividad  
Florencia-Caquetá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 20195500026502 del 24 de julio de 2019, mediante la cual señala que la Unidad para la Promoción del Empleo y la Productividad- UPEP, clasificada como entidad de gobierno y cuyo objeto es el arrendamiento de locales comerciales, cobra un canon de arrendamiento que se encuentra por debajo de los valores comerciales, razón por la cual consulta si bajo esta situación la entidad debe clasificar dichos arrendamientos como financieros.

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

**CONSIDERACIONES**

El numeral 16.1. de la norma de Arrendamientos, del Capítulo I Activos, anexa a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala los siguientes elementos para la clasificación de un arrendamiento como financiero o como operativo:

“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. (...)

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el numeral 10.1 Reconocimiento de la norma de Propiedades, planta y equipo, del Capítulo I Activos, anexa a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, menciona:

“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)

## CONCLUSIONES

Con base en lo señalado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así la propiedad no sea transferida; por otro lado, un arrendamiento se clasifica como operativo cuando no se transfieran los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad del activo; por lo cual, la entidad deberá analizar los elementos y condiciones que componen el contrato de arrendamiento con el fin de determinar de forma acertada la clasificación de este bajo la normativa contable pública.

Con el propósito de realizar tal análisis, la entidad deberá revisar si con el contrato de arrendamiento se cumplen algunos de los indicios de arrendamiento financiero que se mencionan en el párrafo 5, del numeral 16.1. Clasificación, de la norma de Arrendamientos, mencionados también en las consideraciones de este concepto, además de revisar otras particularidades del contrato que coadyuvan a determinar si existe transferencia sustancial de los riesgos y ventajas sobre el activo.

Así pues, el hecho de que el canon de arrendamiento esté por debajo del valor comercial, no es un elemento suficiente para clasificar un arrendamiento como financiero, por lo cual, la entidad deberá realizar un análisis integral de los contratos de arrendamiento a la luz de la norma tal como se señaló en los párrafos anteriores, con el propósito de determinar bajo qué tipo de arrendamiento se encuentra cada uno de los contratos.

En caso de que la UPEP llegase a determinar que no existen elementos suficientes que indiquen que hay transferencia de riesgos y ventajas sustanciales del activo al arrendatario, entonces deberá clasificar el arrendamiento como operativo, y dado que el canon de arrendamiento está por debajo del valor comercial, deberá mantener reconocido el inmueble como una propiedad, planta y equipo que se medirá de acuerdo con lo establecido en dicha norma.

Mediante el presente pronunciamiento, se sustituye el Concepto con N° radicado 20192000036851 del 23 de agosto de 2019, emitido por la Contaduría General de la Nación.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000044151 DEL 04-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar Provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de sentencias cuyas condenas se profieren en abstracto y reconocimiento contable de sentencias cuyas condenas se profieren en concreto

Doctora

SANDRA BENIGNA 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 N° 2019550002660-2, el día 25 de julio de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“(…) En la búsqueda de que la Jurisdicción laboral les reconozca derechos pensionales que la UGPP ha negado, quienes consideran que tienen derechos interponen demandas que, en ocasiones, resultan a su favor y en contra de la UGPP.

Por tratarse de reconocimiento de prestaciones periódicas los fallos son en abstracto, es decir, que el valor del fallo a reconocer al beneficiario no está cuantificado y requiere liquidación por parte de la UGPP. El cumplimiento del fallo (inclusión en la nómina de pensionados) y la liquidación de los valores adicionales que pueda generar como retroactivo, indexación e intereses, etc., requiere un tiempo prudencial para revisar todas las condiciones del reconocimiento. En algunos casos, el beneficiario interpone procesos ejecutivos para lograr el cumplimiento del fallo ordinario.

Como medida cautelar del proceso ejecutivo se generan los embargos a las cuentas bancarias de la UGPP y los títulos de depósito judicial por los recursos embargados que, en ocasiones, son entregados al beneficiario del fallo sin que haya culminado el proceso ejecutivo y sin que se haya producido la liquidación de los valores adicionales por parte de la UGPP.

En este orden de ideas, la aplicación del título de depósito judicial, es decir, el pago que realiza el Banco Agrario al beneficiario, no puede entenderse como el pago definitivo del fallo porque la Unidad no conoce aún la liquidación del crédito y/o la imputación de los pagos afectada por el juzgado, la cual necesariamente debe ser revisada por la Unidad con el (sic) de proferir el acto administrativo que legalice la salida de recursos y discrimine y cuantifique los conceptos pagados, toda vez que en algunos casos deben recobrase valores por estar a cargo de otras entidades, tales como: COLPENSIONES y MINISTERIO DE TRABAJO.

El fallo del proceso ejecutivo es proferido en forma posterior a la entrega del título de depósito judicial, por lo que existe un tiempo entre la entrega o pago del título y la expedición del acto administrativo por parte de la UGPP en el que se discriminan y cuantifican los conceptos pagados, razón por la que no es posible inmediatamente la entrega de estos títulos como pago de la sentencia.

Es necesario advertir que como consecuencia de la defensa judicial desplegada por la UGPP se efectúa el reconocimiento contable de la Provisión del proceso ordinario, por el valor resultante de la aplicación de la metodología de valoración, cuenta Provisión - 2701 LITIGIOS Y DEMANDAS, registro que se mantiene hasta que el área misional recibe la liquidación respectiva y se emita el acto de cumplimiento del fallo en que se liquidan y discriminan los conceptos pagados para su debido reconocimiento contable.

Así las cosas, actualmente la Unidad con el pago del título de depósito judicial acredita la subcuenta 190903-Depósitos Judiciales, de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y debita la subcuenta 138426 Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384 OTRAS CUENTAS POR COBRAR, a nombre del demandante o beneficiario, por cuantos estos recursos quedan pendientes de legalizar, es decir, del acto administrativo necesario que determina los conceptos y cuantías de los mismos.

(...)

Por lo anterior solicitamos su concepto, para que no (sic) aclaren si es correcto o no afectar la subcuenta 138426 Pago por cuenta de terceros para registrar los pagos efectuados al beneficiario de un fallo mediante títulos de depósito judicial mientras se expiden los actos administrativos respectivos y cuál sería la cuenta contable para registrar los recobros por mesadas pensionales que están a cargo del Ministerio del Trabajo y de otros valores a cargo de Colpensiones que son pagados indebidamente a través de estos embargos.”

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

## CONSIDERACIONES

Los artículos 192, 193, 195 y 295 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA) Ley 1437 de 2011, estipulan:

“Artículo 192. Cumplimiento de sentencias o conciliaciones por parte de las entidades públicas.

(...)

Las condenas impuestas a entidades públicas consistentes en el pago o devolución de una suma de dinero serán cumplidas en un plazo máximo de diez (10) meses, contados a partir de la fecha de la ejecutoria de la sentencia. Para tal efecto, el beneficiario deberá presentar la solicitud de pago correspondiente a la entidad obligada.

Las cantidades líquidas reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación devengarán intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia o del auto, según lo previsto en este Código.

Cuando el fallo de primera instancia sea de carácter condenatorio y contra el mismo se interponga el recurso de apelación, el Juez o Magistrado deberá citar a audiencia de conciliación, que deberá celebrarse antes de resolver sobre la concesión del recurso. La asistencia a esta audiencia será obligatoria. Si el apelante no asiste a la audiencia, se declarará desierto el recurso.

Cumplidos tres (3) meses desde la ejecutoria de la providencia que imponga o liquide una condena o de la que apruebe una conciliación, sin que los beneficiarios hayan acudido ante la entidad responsable para hacerla efectiva, cesará la causación de intereses desde entonces hasta cuando se presente la solicitud.

En asuntos de carácter laboral, cuando se condene al reintegro, si dentro del término de tres (3) meses siguientes a la ejecutoria de la providencia que así lo disponga, este no pudiere llevarse a cabo por causas imputables al interesado, en adelante cesará la causación de emolumentos de todo tipo.

El incumplimiento por parte de las autoridades de las disposiciones relacionadas con el reconocimiento y pago de créditos judicialmente reconocidos acarreará las sanciones penales, disciplinarias, fiscales y patrimoniales a que haya lugar.

Ejecutoriada la sentencia, para su cumplimiento, la Secretaría remitirá los oficios correspondientes.



Artículo 193. Condenas en abstracto. Las condenas al pago de frutos, intereses, mejoras, perjuicios y otros semejantes, impuestas en auto o sentencia, cuando su cuantía no hubiere sido establecida en el proceso, se harán en forma genérica, señalando las bases con arreglo a las cuales se hará la liquidación incidental, en los términos previstos en este Código y en el Código de Procedimiento Civil.

Cuando la condena se haga en abstracto se liquidará por incidente que deberá promover el interesado, mediante escrito que contenga la liquidación motivada y especificada de su cuantía, dentro de los sesenta (60) días siguientes a la ejecutoria de la sentencia o al de la fecha de la notificación del auto de obediencia al superior, según fuere el caso. Vencido dicho término caducará el derecho y el juez rechazará de plano la liquidación extemporánea. Dicho auto es susceptible del recurso de apelación.

(...)

Artículo 195. Trámite para el pago de condenas o conciliaciones. El trámite de pago de condenas y conciliaciones se sujetará a las siguientes reglas:

1. Ejecutoriada la providencia que imponga una condena o apruebe una conciliación cuya contingencia haya sido provisionada en el Fondo de Contingencias, la entidad obligada, en un plazo máximo de diez (10) días, requerirá al Fondo el giro de los recursos para el respectivo pago.
2. El Fondo adelantará los trámites correspondientes para girar los recursos a la entidad obligada en el menor tiempo posible, respetando el orden de radicación de los requerimientos a que se refiere el numeral anterior.
3. La entidad obligada deberá realizar el pago efectivo de la condena al beneficiario, dentro de los cinco (5) días siguientes a la recepción de los recursos.
4. Las sumas de dinero reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación, devengarán intereses moratorios a una tasa equivalente al DTF desde su ejecutoria. No obstante, una vez vencido el término de los diez (10) meses de que trata el inciso segundo del artículo 192 de este Código o el de los cinco (5) días establecidos en el numeral anterior, lo que ocurra primero, sin que la entidad obligada hubiese realizado el pago efectivo del crédito judicialmente reconocido, las cantidades líquidas adeudadas causarán un interés moratorio a la tasa comercial.

La ordenación del gasto y la verificación de requisitos de los beneficiarios, radica exclusivamente en cada una de las entidades, sin que implique responsabilidad alguna para las demás entidades que participan en el proceso de pago de las sentencias o conciliaciones, ni para el Fondo de Contingencias. En todo caso, las acciones de repetición a que haya lugar

con ocasión de los pagos que se realicen con cargo al Fondo de Contingencias, deberán ser adelantadas por la entidad condenada.

PARÁGRAFO 1o. El Gobierno Nacional reglamentará el procedimiento necesario con el fin de que se cumplan los términos para el pago efectivo a los beneficiarios. El incumplimiento a las disposiciones relacionadas con el reconocimiento de créditos judicialmente reconocidos y con el cumplimiento de la totalidad de los requisitos acarreará las sanciones penales, disciplinarias y fiscales a que haya lugar.

PARÁGRAFO 2o. El monto asignado para sentencias y conciliaciones no se puede trasladar a otros rubros, y en todo caso serán inembargables, así como los recursos del Fondo de Contingencias. La orden de embargo de estos recursos será falta disciplinaria.

(...)

Artículo 297. Título ejecutivo. Para los efectos de este Código, constituyen título ejecutivo:

1. Las sentencias debidamente ejecutoriadas proferidas por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, mediante las cuales se condene a una entidad pública al pago de sumas dinerarias.

2. Las decisiones en firme proferidas en desarrollo de los mecanismos alternativos de solución de conflictos, en las que las entidades públicas queden obligadas al pago de sumas de dinero en forma clara, expresa y exigible.

3. Sin perjuicio de la prerrogativa del cobro coactivo que corresponde a los organismos y entidades públicas, prestarán mérito ejecutivo los contratos, los documentos en que consten sus garantías, junto con el acto administrativo a través del cual se declare su incumplimiento, el acta de liquidación del contrato, o cualquier acto proferido con ocasión de la actividad contractual, en los que consten obligaciones claras, expresas y exigibles, a cargo de las partes intervinientes en tales actuaciones.

4. Las copias auténticas de los actos administrativos con constancia de ejecutoria, en los cuales conste el reconocimiento de un derecho o la existencia de una obligación clara, expresa, y exigible a cargo de la respectiva autoridad administrativa. La autoridad que expida el acto administrativo tendrá el deber de hacer constar que la copia auténtica corresponde al primer ejemplar.”(Subrayados fuera de texto)

En atención a que el CPACA no contempla un procedimiento especial para efectos del trámite del proceso ejecutivo, en virtud del artículo 306 ibídem, se debe acudir al Código General del Proceso (CGP), Ley 1564 de 2012, cuyo artículo 430 estipula:

“Artículo 430. Mandamiento ejecutivo. Presentada la demanda acompañada de documento que preste mérito ejecutivo, el juez librará mandamiento ordenando al demandado que cumpla la obligación en la forma pedida, si fuere procedente, o en la que aquel considere legal.

(...)”

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado al absolver una consulta formulada por el Ministro de Hacienda, C.P. Jaime Paredes Tamayo, radicación No. 369 del 26 de septiembre de 1990, manifestó:

“Las condenas se pronuncian in genere o se dictan en concreto. Las primeras obedecen al hecho de que en el proceso, aunque aparece acreditada la existencia del perjuicio o daño, no se halla probada la cuantía o monto de la indemnización correspondiente. En este tipo de condenas se da una insuficiencia probatoria sobre el último extremo, que deberá suplirse durante el trámite posterior.

Las condenas en concreto pueden asumir dos formas, igualmente válidas, así: a)- La sentencia fija un monto determinado por concepto de perjuicios; por ejemplo, condena a pagar \$ 1'000.000.00 ; y b)- La sentencia no fija suma determinada, pero la hace determinable, bien porque en la misma se dan en forma precisa o inequívoca los factores para esa determinación, de tal manera que su aplicación no requiere de un procedimiento judicial subsiguiente, con debate probatorio para el efecto; o bien, porque los elementos para esa determinación están fijados en la Ley, tal como sucede con los salarios y prestaciones dejados de devengar por un funcionario o empleado público durante el tiempo que estuvo por fuera del servicio.

En otras palabras, la Administración cumple las sentencias, las ejecuta dice la norma (artículo 176 del C.C.A.), una vez estén ejecutoriadas (artículo 174 ibídem). Pero ese cumplimiento se entiende sólo cuando contengan condena en concreto, en las dos hipótesis explicadas; o cuando se haya cumplido el procedimiento de liquidación y el auto correspondiente esté ejecutoriado (Condena in genere).

En estos eventos, como lo dispone el mismo código administrativo, la administración deberá adoptar las medidas necesarias para su cumplimiento y es aquí donde la administración para acatar la sentencia deberá hacer las operaciones aritméticas, aplicando los factores que no requieren prueba por ser de orden legal, para determinar la cuantía de la indemnización.

En materia laboral no procede, en principio, la condena "in abstracto", toda vez que en la Ley y en los reglamentos están dados los elementos para su liquidación. Sería procedimiento inútil, dilatorio e ilegal que tuviera que hacerse condena "in genere", para

luego, por una liquidación incidental dentro del proceso mismo, determinar el valor de una condena por salarios, prestaciones y demás derechos sociales, cuando estos presupuestos están forzosa e ineludiblemente señalados por la Ley.

No puede olvidarse que la presunción de derecho de conocimiento de la ley, se aplica tanto a los particulares como a los funcionarios públicos.” (Subrayado fuera de texto).

Los numerales 2.5 y 2.6 del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipulan:

“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.

(...)

### 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- 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-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

(...)

### 3.3. Pago de la sentencia con el título judicial

Si el valor de la liquidación final del crédito judicialmente reconocido determinado en sentencia condenatoria se cancela con el título judicial constituido, puede presentarse que el valor del título sea igual, menor o mayor que la liquidación definitiva:

a) Cuando el valor de la sentencia es igual al valor del título judicial, se registrará un débito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

b) Cuando el valor de la sentencia es mayor que el valor del título judicial, se cancelará el pasivo constituido debitando la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditando la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, y la diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si la diferencia la gira la tesorería centralizada, la entidad responsable de la obligación registrará un débito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS

JUDICIALES y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, y la diferencia se registrará en la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, la tesorería centralizada registrará un débito en la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta relacionada de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si la diferencia la gira la tesorería centralizada con los recursos administrados, la entidad responsable de la obligación registrará un débito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, y la diferencia se registrará 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 que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta relacionada de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

c) Si el valor de la sentencia es menor que el valor del título judicial, se registrará un débito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, quedando un saldo en esta última cuenta, que se cancelará cuando se reciba el efectivo. Para el efecto, se registrará un débito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

Cuando se recaude el saldo del título judicial constituido con recursos de la tesorería centralizada, la entidad registrará el recaudo con un débito en la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. Adicionalmente, disminuirá el préstamo con un débito en la subcuenta 231305-Créditos de tesorería de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y un crédito en la subcuenta 472211-Sobrantes de títulos judiciales de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO. Por su parte, la tesorería centralizada, con el recaudo, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE. Además, disminuirá el préstamo gubernamental otorgado a la entidad demandada, con un débito en la subcuenta 572211-Sobrantes de títulos judiciales de la cuenta 5722-

OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 141642-Créditos de tesorería al Gobierno General de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS.

Cuando se recaude el saldo del título judicial constituido con recursos de la entidad demandada, administrados por la tesorería centralizada, la entidad registrará el recaudo con un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. Por su parte, la tesorería centralizada, con el recaudo, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o 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.

#### 3.4. Cancelación del crédito de tesorería

Cuando el pago de la sentencia se haya realizado con el título judicial constituido con recursos de la tesorería centralizada, la entidad demandada registrará un débito en la subcuenta 231305- Créditos de tesorería de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y un crédito en la subcuenta 472207-Cancelación de sentencias y conciliaciones de la cuenta 4722- OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Por su parte, la tesorería centralizada registrará un débito en la subcuenta 572207-Cancelación de sentencias y conciliaciones de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 141642-Créditos de tesorería al gobierno general de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS.” (Subrayados fuera de texto).

### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la entidad debe hacer el reconocimiento de las sentencias condenatorias atendiendo a lo estipulado en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que establece que con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar.

En este sentido es menester manifestar que, tratándose de sentencias que contengan condenas en abstracto habrá lugar a que se reconozca la cuenta por pagar cuando quede en firme el auto proferido dentro del incidente de liquidación correspondiente mediante



un débito a la cuenta por pagar y un crédito a la provisión previamente registrada. Igualmente, en caso de que se presente diferencia que entre la provisión y el valor determinado en el incidente de liquidación se aplicará el numeral 2.5 del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015.

Tratándose de sentencias cuya condena sea en concreto y se fije un monto determinado, se realizará el reconocimiento contable mencionado en el párrafo anterior, una vez la providencia quede ejecutoriada. En caso de que en la providencia judicial se imponga una condena en concreto en la que no se fije una suma determinada sino que sea determinable, y corresponda a la administración hacer las operaciones aritméticas para determinar dicho valor, se deberá reconocer la cuenta por pagar una vez la entidad realice la liquidación o se inicie el proceso ejecutivo, lo que primero ocurra.

Cuando se inicie el proceso ejecutivo sin que se haya realizado la liquidación por parte de la entidad, el valor de la cuenta por pagar corresponderá al establecido en el mandamiento ejecutivo, una vez quede en firme. Este será el momento a más tardar, en que se debe reconocer la respectiva cuenta por pagar, y de tener información fiable, el monto de la cuenta por cobrar de los importes a cargo de otras entidades.

El registro de la apertura del título judicial se deberá realizar con sujeción a lo estipulado en el numeral 3.2 del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, advirtiéndose que, bajo los parámetros anteriormente expuestos, no se presentarán pagos de sentencias con títulos judiciales sin haberse registrado previamente la cuenta por pagar.

Ahora bien, respecto a su segunda inquietud, en caso de que se condene a la UGPP a pagar sumas de dinero dentro de las cuales se incluyan obligaciones a cargo de otras entidades, se pueden presentar las siguientes situaciones:

i) Que al momento de llevarse a cabo el proceso ejecutivo, o la liquidación por parte de la UGPP, esta pueda determinar el monto que corresponde a otras entidades. En este caso la UGPP debe reconocer la cuenta por pagar por el monto total de la condena, las cuentas por cobrar por las sumas que corresponden a las otras entidades debitando la subcuenta 138426- Pago por cuenta de terceros 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, contra la provisión previo ajuste de esta última en caso de requerirse.

ii) Que al momento de llevarse a cabo el proceso ejecutivo, esta no pueda determinar el monto a cargo de otras entidades. En este caso la UGPP reconocerá el total la condena en la respectiva cuenta por pagar contra la provisión previo ajuste de esta última en caso de requerirse.

Una vez la UGPP pueda determinar los montos que corresponden a otras entidades, esta debe registrar las respectivas cuentas por cobrar debitando la subcuenta 138426 - Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un gasto o ingreso por el valor de la condena que les corresponde a estas, dependiendo si es en el mismo periodo o en periodo posterior, respetivamente.

iii) Que la UGPP tuviera información para determinar el valor de las cuentas por cobrar por cuenta de terceros, pero que no las haya reconocido oportunamente. Se deberá atender al numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

Por lo anterior, no es correcto afectar la subcuenta 138426- Pago por cuenta de terceros para registrar los pagos efectuados mediante los títulos de depósito judicial, por las condenas impuestas a la UGPP.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000047401 DEL 11-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Vigencia de los conceptos CGN 200910-136145 del 10 de diciembre de 2009 y 20122000021441 del 26 de julio de 2012 Reconocimiento contable de saldos de anticipos no amortizados cuya recuperación se pretende en proceso judicial

Doctor  
RUBÉN DARÍO CARVAJAL PARDO  
Jefe Oficina de Tesorería y Contabilidad  
Secretaría de Educación del Distrito  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002839-2, el día 12 de agosto de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“Como resultado del proceso de implementación del nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Secretaría de Educación del Distrito revela en la cuenta “1906- Avances y Anticipos” un saldo correspondiente a recursos entregados a diferentes proveedores y contratistas por concepto de anticipo, los cuales datan de 2004, 2006, 2007 y 2013, saldos estos que corresponden a las sumas no amortizadas en razón a que por diferentes razones los contratistas no culminaron con la labor contratada y a la fecha se encuentran inmersos en proceso jurídico de recuperación.

Así, para el cierre de la vigencia 2018, en interpretación del marco legal establecido por la Contaduría General de la Nación para la cuenta 1906- Avances y anticipos entregados para la adquisición de bienes y servicios, así como en aplicación a los Conceptos 200910-136145 del 10 de diciembre de 2009 y 20122000021441 del 26 de julio de 2012, en específico frente a lo relacionado con la amortización de anticipos, estos saldos se continúan reflejando en la cuenta 1906- Avances y Anticipos.

Sin embargo, en el informe final de auditoría Vigencia 2018, realizado por la Contraloría de Bogotá a los informes financieros de la Secretaría de Educación del Distrito, manifiestan en el hallazgo 3.3.1.3.5, que en la cuenta 190604 se tienen reconocidos valores que en su concepto “...perdieron las condiciones para ser considerados activos, al no ser recursos

controlados por la entidad, de los que se espere obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y no están medidos fiablemente”, e igualmente manifiesta que estos recursos por sus características deberían estar clasificados en las cuentas de orden deudoras contingentes, e igualmente señalan que no son aplicables los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación bajo el Marco Normativo precedente.

En razón de lo anterior, requerimos su concepto para definir el tratamiento contable de los valores que se entregaron en calidad de Anticipo pero que se encuentran en proceso jurídico la recuperación de los saldos no amortizados.”

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

## CONSIDERACIONES

### Consideraciones sobre la vigencia de los conceptos

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.”

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 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 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 139 de 2015 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 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 461 de 2017 por la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

Con respecto al Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución 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.

### **Consideraciones sobre el anticipo**

El párrafo del artículo 40 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, estipula:

“Artículo 40. Del contenido del contrato estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.

En los contratos que celebren las entidades estatales podrán incluirse las modalidades, condiciones y, en general, las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren necesarias y convenientes, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la ley, el orden público y a los principios y finalidades de esta ley y a los de la buena administración.

(...)

PARÁGRAFO. En los contratos que celebren las entidades estatales se podrá pactar el pago anticipado y la entrega de anticipos, pero su monto no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato.

Los contratos no podrán adicionarse en más del cincuenta por ciento (50%) de su valor inicial, expresado éste en salarios mínimos legales mensuales.” (Subrayado fuera de texto.)

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

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

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

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

(...)

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

Por su parte, la misma Sección del Consejo de Estado, en Sentencia con Rad. 31682 del 12 de febrero de 2014, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, señaló:

“Por último resulta relevante poner de presente que la fuente normativa de estos dos conceptos, tal como ya se anotó, encuentra su fundamento en el párrafo del artículo 40 del Estatuto de Contratación Estatal cuyo propósito al incluirlos dentro del mismo precepto más que fincar unas diferencias en su trato jurídico, radica en establecer un límite cuantitativo máximo que no podrá excederse a la hora de pactar su entrega, límite que se justifica en cuanto las cantidades a desembolsar salen del tesoro público y por tal razón debe tenerse especial cuidado en su manejo.

En consecuencia, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico.

Ahora bien, en atención a lo expuesto la Sala considera que pese a que en el caso en examen se encuentra que en el pliego de condiciones se pactó la obligación de efectuar un pago anticipado, al paso que en el contrato se estipuló la entrega de la misma parte del precio a título de anticipo, lo cierto es que establecer con absoluta exactitud cuál fue la modalidad de pago acordada es un asunto que no cobra verdadera relevancia si se tiene en cuenta que por un lado en ambos textos contractuales los términos pactados en cuanto a la forma de pago fueron casi idénticos y de otra parte, sea que se trate de anticipo o de pago anticipado, ciertamente en ambos casos se trata de la obligación que asumió la entidad estatal contratante de pagar, bajo la modalidad correspondiente, el precio acordado como contraprestación a las obligaciones que a su turno asumió el contratista particular y las consecuencias por razón de la inobservancia por parte de la entidad estatal serían las mismas”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta y la dinámica de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, así:

#### “DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

#### 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).

La Norma de cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indicó:

## “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.

(...)

## 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.

8. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, esta no se dará de baja y se reconocerá un pasivo por el valor recibido en la operación. Para reconocer el costo efectivo de la operación, la entidad medirá posteriormente dicho pasivo a través de la tasa de interés que haga equivalentes los flujos contractuales del pasivo con el valor inicialmente reconocido.

9. Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar, determinará si ha retenido el control sobre la cuenta por cobrar. La retención de control sobre la cuenta por cobrar dependerá de la capacidad que tenga el receptor de la transferencia para venderla. Si la entidad no ha retenido el control, dará de baja la cuenta por cobrar y reconocerá por separado, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos por efecto de la transferencia. Si la entidad ha retenido el control, continuará reconociendo la cuenta por cobrar en la medida de su implicación continuada y reconocerá un pasivo asociado. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a los cambios de valor de la cuenta por cobrar transferida, originados por los riesgos y ventajas inherentes a esta. (...)" (Subrayado fuera del 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 los conceptos CGN 200910-136145 del 10 de diciembre de 2009 y 20122000021441 del 26 de julio de 2012, se expidieron en atención a los preceptos del Régimen de Contabilidad Pública precedente, por lo tanto, se encuentran derogados y no pueden aplicarse para interpretar las normas de los nuevos marcos normativos. Por lo cual, se hace necesario prescribir el procedimiento contable que debe seguirse para reconocer el saldo de los anticipos no amortizados cuya recuperación se pretende en proceso judicial, a la luz de la nueva normativa contable expedida por la CGN.

En este sentido, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, no se contempla procedimiento en el que se aborde el reconocimiento inicial, medición posterior, constitución de provisiones por deterioro y baja en cuentas de los recursos entregados a título de anticipo.

En atención a que el anticipo estipulado en el estatuto de la contratación pública corresponde a la suma de dinero entregada por parte de la entidad pública al contratista, que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales de la ejecución del contrato, cuya titularidad continúa ostentando la entidad pública, le corresponde a esta evaluar si culminado el proceso judicial espera o no, recuperar el valor del anticipo, o si espera que el contratista cumpla con el objeto del contrato.

En caso de que de la evaluación hecha por la entidad se desprenda que la entidad espera recibir un reembolso de dinero, las partidas inicialmente clasificadas como avances y anticipos entregados deberán ser reclasificadas como cuentas por cobrar y, por consiguiente, serán 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 533 de 2015 y sus modificaciones.

En caso de que no se espere recibir el reembolso del dinero, la entidad deberá proceder a realizar la baja en cuentas de las partidas que representan los anticipos y alternamente efectuar un registro en cuentas de orden, hasta tanto la Entidad encuentre razones para mantener tal registro contable. Por último, en caso de que la entidad pública espere que finalizado el proceso judicial el contratista cumpla con el objeto del contrato, deberá seguir reconociendo los saldos no amortizados en su contabilidad y en la medida en que los recursos sean legalizados o aplicados producto del cumplimiento del contratista, se deberán acreditar dichos saldos.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000053421 DEL 19-09-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Recursos entregados en administración Recursos a favor de terceros Patrimonio-Resultados de Ejercicios anteriores
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos entregados por la CAR para la realización de la planta de tratamiento de aguas residuales del Municipio

Doctora  
 LUISA FERNANDA PERDOMO AYALA  
 Contadora Pública  
 Municipio de Nariño  
 Nariño - Cundinamarca

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550003172-2 del 9 de Septiembre de 2019, mediante la cual solicita concepto relacionado con los registros efectuados por el municipio por las operaciones derivadas del convenio interadministrativo celebrado entre esa entidad y la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR, con el objeto de realizar el proyecto de construcción de la planta de tratamiento de aguas residuales en el casco urbano del Municipio de Nariño.

Específicamente la entidad pregunta:

1. Cómo debo registrar los dineros que devolvió la fiducia a la cuenta bancaria del Municipio, siendo estos de la CAR?
2. Cómo debo registrar los rendimientos de la CAR y el Municipio?
3. Y qué proceso debo hacer ante la liquidación del convenio?
4. Qué manejo se le debe dar a la cuenta 133712 y a la cuenta 290201?

El Municipio de Nariño Cundinamarca, suscribió un convenio interadministrativo con la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca con el Objeto de, "Aunar esfuerzos entre la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca - CAR y el Municipio de Nariño

Cundinamarca para realizar el proyecto de “CONSTRUCCIÓN DE LA PLANTA DE TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES EN EL CASCO URBANO DEL MUNICIPIO DE NARIÑO, el cual señala en el Parágrafo 2 de la cláusula primera: “Teniendo en cuenta que la operación, mantenimiento y administración de las Plantas de Tratamiento de Aguas Residuales, se constituyen en una actividad complementaria del servicio público de alcantarillado (saneamiento básico) a la luz del artículo 14 de la Ley 142 de 1994 y que en virtud del artículo 15 de la misma disposición, la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR no está facultada para prestar de manera directa o por interpuesta persona ningún servicio público domiciliario, EL MUNICIPIO previamente a la suscripción del acta de liquidación del convenio, en cumplimiento del artículo 6° numeral 19 de la ley 1551 de 2012, recibirá de la CORPORACIÓN, la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales objeto del presente convenio, para lo cual empleará la figura de Aportes bajo condición establecida en los artículos 22 y 99 de la Ley 1450 de 2011.”

El Parágrafo de la cláusula Séptima, Desembolsos de la Corporación, señala: “En caso de producirse rendimientos financieros de los recursos del convenio, serán devueltos al momento de la suscripción del acta de liquidación por las partes y proporcional a los aportes de cada uno de ellos.”

En relación con las normas mencionadas en el convenio estas señalan:

El numeral 19 del artículo 6° de la Ley 1551 de 2012 “Por la cual se dictan normas para modernizar la organización y el funcionamiento de los municipios.”, dispone:

“19. Garantizar la prestación del servicio de agua potable y saneamiento básico a los habitantes de la jurisdicción de acuerdo con la normatividad vigente en materia de servicios públicos domiciliarios.”

Los artículos 22 y 99 de la Ley 1450 de 2011 “Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014.” Señalan:

“ARTÍCULO 22. INVERSIONES DE LAS CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES EN EL SECTOR DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO. Las obras de infraestructura del sector de agua potable y saneamiento básico financiadas con recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales, podrán ser entregadas como aportes a municipios o a las Empresas de Servicios Públicos que operen estos servicios en el municipio, de acuerdo con lo que este determine, bajo la condición de que trata el numeral 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994 o las normas que la modifiquen o sustituyan.

En ningún caso la entrega de aportes bajo condición por las Corporaciones Autónomas Regionales se constituye como detrimento patrimonial del Estado. Las Corporaciones Autónomas Regionales no podrán exigir contraprestaciones por la entrega de las obras de las que trata este artículo.

La ejecución de los recursos de destinación específica para el sector de agua potable y saneamiento básico por las Corporaciones Autónomas Regionales, deberá efectuarse en el marco de los PDA, lo anterior sin perjuicio de las inversiones que puedan realizar las mismas en los municipios de su jurisdicción no vinculados al PDA. “

**ARTÍCULO 99. APORTES A LAS EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS.** El numeral 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994, quedará así:

“87.9 Las Entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios y que en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor. Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes.

Lo dispuesto en el presente artículo no es aplicable cuando se realice enajenación o capitalización de dichos bienes o derechos”.

## **CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno del anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, define los elementos 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 estos son los ingresos, los gastos y los costos, señalando en relación con los pasivos 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.”

El CGC adoptado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, 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: 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)

“2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. (...)

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recursos recaudados en efectivo que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales”

Además, el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por la cual se incorpora al RCP el marco normativo aplicable a las Entidades de Gobierno, contiene las

Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, de las cuales la Norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, 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.
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.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, el Instructivo 001 de 2018 de la CGN mediante el cual se imparten las “Instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2018-2019, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable.” señala:

### “3. RECLASIFICACIÓN DE SALDOS PARA LA INICIACIÓN DEL PERIODO CONTABLE DEL AÑO 2019

Al inicio del periodo contable del año 2019, las entidades públicas realizarán la siguiente reclasificación: a) los saldos registrados en las subcuentas de Resultados del ejercicio, de las cuentas 3110 y 3230-RESULTADO DEL EJERCICIO, a las subcuentas respectivas de las cuentas 3109 y 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. b) los saldos registrados en las subcuentas de las cuentas 3.1.45 y 3.2.68 - IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, a las subcuentas respectivas de las cuentas 3109 y 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

La Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, específicamente en lo relativo a la corrección de errores, señala que 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,

afectadas por el error y el efecto de la corrección del error de períodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

De otra parte, es pertinente señalar para efecto del registro de las operaciones que afectan la información financiera de la entidad, que es criterio fundamental de la partida doble en la contabilidad, que todo valor que ingresa es deudor y todo valor que sale es acreedor.

Ahora bien, los registros realizados en la contabilidad del Municipio por cuenta del convenio interadministrativo celebrado con la CAR a que se refiere en su solicitud, presentan errores e inconsistencias que deben corregirse para poder determinar los saldos reales de la contabilidad, como son:

1. El valor del convenio reconocido en 2015 como ingreso del Municipio no consideró que conforme a los términos del convenio, el Municipio recibiría de la CAR la planta de tratamiento previamente a la suscripción del acta de liquidación del convenio, lo cual significaría que los recursos recibidos por el Municipio para la construcción de la planta debieron reconocerse como Recursos recibidos en administración, por lo que es necesario efectuar un ajuste de períodos anteriores afectando el patrimonio en la cuenta 3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y como contrapartida cancelar los saldos de las subcuentas 133712 y 290201, considerando que esta última presenta saldo débito.
2. Como al realizar el traslado de los recursos a la Fiduciaria se reconoció un gasto que afectó el resultado del ejercicio de la vigencia 2015, por este gasto debe ajustarse el patrimonio en la cuenta 3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y como contrapartida registrar el valor de los Recursos entregados en administración a la fiduciaria en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.
3. Al registrar en la fecha de la transición un débito en la subcuenta 290201 contra la cuenta de impactos por transición y el saldo de esta última haberse reclasificado, conforme al instructivo 001 de 2018, a la cuenta 3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, es necesario reversar este registro, y crear el pasivo en la Subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS por el valor a reintegrar a la CAR.

En relación con las preguntas de su consulta,

1. Cómo debo registrar los dineros que devolvió la fiducia a la cuenta bancaria del Municipio, siendo estos de la CAR?
4. Qué manejo se le debe dar a la cuenta 133712 y a la cuenta 290201?,

podemos indicar que una vez realizados los ajustes anteriormente indicados, quedarán saldos:

En la cuenta de Recursos entregados en administración por el valor trasladado a la fiduciaria, el cual será cancelado con el valor reintegrado por la Fiduciaria al Municipio.

En el pasivo el valor de los Recursos a favor de terceros que será cancelado con el giro que realice a la CAR.

Pregunta 2. Cómo debo registrar los rendimientos de la CAR y el Municipio?

Respecto de los rendimientos, si la totalidad los recibe en las cuentas del Municipio, dadas las condiciones del convenio, reconocerá un ingreso por la porción que le corresponda y un pasivo por el valor de la participación a favor de la CAR, la cual se cancelará con el giro correspondiente.

Pregunta 3. Qué proceso debo hacer ante la liquidación del convenio?

El proceso de liquidación de la contratación estatal se encuentra reglamentado en las normas que la regulan como son, la Ley 80 de 1993, la Ley 1150 de 2007 y el Decreto 019 de 2012, sobre lo cual cualquier pronunciamiento excede la competencia de la CGN. Es del caso señalar que en el acta final de liquidación se consigna el acuerdo entre las partes del balance o corte de cuentas con el cual determinan si una parte le debe a la otra, en tal caso si procede un valor a favor o en contra, el acta constituye el soporte para realizar algún ajuste derivado de liquidación, que no se hubiere reconocido en la contabilidad.

Además, en aplicación de la Norma de corrección de errores deberá considerarse que si el error es material, para efectos de presentación, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error de forma que los estados financieros se presenten como si el error no se hubiera cometido nunca.

Cabe señalar así mismo, que en las notas a los estados financieros se revelará la naturaleza del error de periodos anteriores y el valor del ajuste.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000056451 DEL 03-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Otros pasivos Gastos por Transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los recursos entregados en administración al ICETEX para las ayudas financieras no reembolsables que se otorguen a ciudadanos extranjeros en el marco del programa de apoyo a la movilidad estudiantil y académica de la Alianza del Pacífico.

Doctor  
OSCAR MIGUEL DÍAZ ROMERO  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003305-2, del día 19 de septiembre de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Por medio de la presente, me permito solicitar su concepto en el sentido de brindarnos doctrina contable sobre la manera más adecuada de registrar los gastos de acuerdo al objeto de nuestra entidad y el convenio suscrito con el cooperante para este caso el ICETEX.

La Agencia Presidencial de Cooperación Internacional tiene por objetivo gestionar, orientar y coordinar técnicamente la cooperación internacional pública, privada, técnica y financiera no reembolsable que reciba y otorgue el país; así como ejecutar, administrar y apoyar la canalización y ejecución de recursos, programas y proyectos de cooperación internacional, atendiendo los objetivos de política exterior y el Plan Nacional de Desarrollo.

Teniendo en cuenta lo anterior la Agencia ha suscrito varios convenios con el ICETEX en las vigencias 2018 y 2019 cuyos objetos son los siguientes:

ICETEX 052 2018 - OBJETO: El objeto del presente Convenio es la constitución y regulación de un FONDO denominado "FONDO APOYO A MOVILIDAD ESTUDIANTIL INTERNACIONAL DE COLOMBIA apoyo a Movilidad Estudiantil V Académica de la Alianza Pacífico- APC Colombia / ICETEX la movilidad de estudiantes, investigadores y docentes, en los niveles de

pregrado y doctorado, mediante la financiación del componente de movilidad dirigido a la manutención, tiquetes aéreos y seguro médico de accidentes y repatriación.

“...ICETEX 002 DE 2019 : - OBJETO: El objeto del presente Convenio es constituir y regular un FONDO en administración denominado "FONDO APOYO A MOVILIDAD ESTUDIANTIL Y ACADÉMICA DE LA ALIANZA PACÍFICO - APC-COLOMBIA / ICETEX", dirigido a estudiantes, investigadores y docentes en los niveles de pregrado (en sus modalidades de carreras universitarias, carreras técnicas y tecnológicas) y doctorado, con el fin de contribuir a la formación de recurso humano altamente calificado, mejorar la calidad de la educación superior, y fortalecer la capacidad investigativa de los países pertenecientes a la Alianza Pacífico...” dirigido a la manutención, tiquetes aéreos y seguro médico de accidentes y repatriación.

Adicionalmente es de aclarar que Icetex cobra una cuota de administración y genera rendimientos de los recursos que son reintegrados a la Dirección del Tesoro.”

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

#### **CONSIDERACIONES**

El Convenio No. 052 de 2018 para la constitución y regulación de un fondo de administración celebrado entre el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior Mariano Ospina Pérez - ICETEX y la Unidad Administrativa Especial Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia APC-Colombia, establece:

#### **“CONSIDERACIONES:**

(...) 4. En abril de 2011, los Presidentes de Colombia, Chile, México y Perú constituyeron la Alianza del Pacífico como mecanismo de articulación política, económica y de cooperación. En este marco se realizó de la IV Cumbre Alianza del Pacífico celebrada el 6 de junio de 2012 en Antofagasta - Chile, en la que los Jefes de Estado de los Estados Unidos Mexicano, la República de Colombia y la República de Perú, acordaron llevar a cabo el Programa de Becas de Movilidad Estudiantil y Académica a partir del año académico 2013. Este programa de becas ofrece la oportunidad de realizar un intercambio académico tanto a nivel de pregrado como de doctorado, así como pasantías docentes para profesores universitarios.

5. Por acuerdo de loa Presidentes, cada país miembro de la Alianza del Pacífico otorgar para cada uno de los demás países integrantes, un mínimo de 75 becas de pregrado o licenciatura y un mínimo de 25 becas para realizar doctorados o intercambio de profesores investigadores. En total se entregan 100 becas, 75 para estudiantes de pregrado por un

periodo de 6 meses, y 25 para postgrado o intercambio de profesores por un periodo de 12 meses; cada país receptor de los becarios cubrirá la manutención, los pasajes y el seguro médico.

6. La Agencia Presidencial de Cooperación Internacional, AP - Colombia, hace parte del Grupo Técnico de Cooperación y Mecanismos de Solución de Diferencias (GTC) de la Alianza del Pacífico. En la reunión del Grupo Técnico de Cooperación de la Alianza del Pacífico, realizada en Puerto Varas - Chile, realizada los días 23 y 24 de agosto de 2012, se reiteró el compromiso sobre la implementación del acuerdo de los Presidentes de otorgar 100 becas anuales por país, aclarando que este proceso se dará con la flexibilidad necesaria, respetando las regulaciones académicas de cada país. Igualmente fue aprobado el Reglamento de la Plataforma de Movilidad Académica (que se anexa).

7. Tal y como ha venido operando este programa en los años anteriores, para la materialización de los apoyos que brindará el Gobierno Colombiano a través de APC Colombia se firmará un Convenio para la constitución y regulación de un fondo educativo en administración entre la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional, APC Colombia y el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior Mariano Ospina Pérez - ICETEX.

8. Lo anterior, teniendo en cuenta que de acuerdo con el artículo 20 de la Ley 1002 del 30 de diciembre de 2005, el objeto del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior “Mariano Ospina Pérez” -ICETEX-, es “... el fomento social de la educación superior, priorizando la población de bajos recursos económicos y aquella con mérito académico en todos los estratos a través de mecanismos financieros que hagan posible el acceso y la permanencia de las personas a la educación superior, la canalización y administración de recursos, becas y otros apoyos de carácter nacional e internacional, con recursos propios o de terceros. El ICETEX cumplirá su objeto con criterios de cobertura, calidad y pertinencia educativa en condiciones de equidad territorial. Igualmente otorgará subsidios para el acceso y permanencia de la educación superior de los estudiantes de estratos 1, 2 y 3.”

9. Que con el nombre de “contratos de fondos en administración”, EL ICETEX celebra con personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, contratos de mandato, mediante los cuales estas personas le confían la gestión de dineros que son destinados para el cumplimiento a programas de naturaleza educativa.

10. El ICETEX celebra con entidades públicas y privadas convenios con la finalidad de administrar partidas a impulsar y apoyar Programas Educativos, establecidos por los Constituyentes, mediante convenios denominados “fondos en administración”.

11. Que con la Constitución del fondo en administración se canalizarán las deudas financieras no reembolsables que se otorguen a ciudadanos extranjeros en el marco del Programa de Apoyo a la Movilidad Estudiantil y Académica de la Alianza del Pacífico y en reciprocidad a la Cooperación Internacional recibida por nuestro país por los mismos conceptos, por parte de los demás países de la Alianza del Pacífico. Adicionalmente este programa contribuye eficazmente a la internacionalización de la educación superior en Colombia, por cuanto los estudiantes, docentes e investigadores, realizarán sus estudios en universidades acreditadas por el Ministerio de Educación de Colombia.

12. Es importante mencionar que EL ICETEX es la entidad financiera del Estado de naturaleza especial que promueve y financia el acceso, permanencia y graduación en la educación superior en Colombia y en el exterior a través del crédito educativo, la gestión de recursos de cooperación internacional y de terceros, con criterios de equidad, cobertura, calidad y pertinencia, priorizando la población de bajos recursos económicos y aquella con mérito académico, para contribuir al desarrollo social y económico del país.

13. En este sentido, EL ICETEX es la entidad idónea para ejecutar los recursos de este Fondo Educativo, dado que tiene la experiencia para hacerlo y cuenta con la capacidad técnica y financiera para ejecutar los recursos derivados de este convenio.

14. Que para dar cumplimiento y continuidad al compromiso del Gobierno de Colombia, se hace necesaria la suscripción de un convenio entre EL ICETEX y APC-Colombia para la creación de un fondo educativo que permita hacer realidad los 100 apoyos educativos que otorgará el gobierno colombiano para la undécima convocatoria correspondiente al año 2019, dirigidos a estudiantes, docentes e investigadores de los países miembros. Se debe precisar que tanto la convocatoria como la selección de los beneficiarios correspondientes al año 2019, se realizará en el segundo semestre del año 2018, de acuerdo con los cronogramas pactados por los países de la Alianza Pacífico.

15. Que mediante Memorando No. 20184000011081 del ocho (8) de junio de 2018 y memorando No. 2018400001381 del cinco (5) de julio de 2018, la Dirección Administrativa y Financiera de APC Colombia manifestó la intención de constituir con EL ICETEX, un fondo en administración a través del cual se canalizaran las ayudas financieras no reembolsables que se otorguen a ciudadanos extranjeros en el marco del programa de apoyo a la movilidad estudiantil y académica de la Alianza del Pacífico y en reciprocidad a la Cooperación Internacional recibida por nuestro país por los mismos conceptos, adicionalmente se contribuye a la internacionalización de la educación superior en Colombia; así mismo, que con la constitución de este fondo en administración redundará en el posicionamiento de

Colombia como un buen socio en materia de integración y un destino atractivo para la formación de los profesionales de la región.

16. Que mediante memorando VFA-7000-1359 radicado en la Secretaría General bajo el N° Z01600968-I del 11 de julio de 2018, la Vicepresidencia de Fondos de Administración del ICETEX, avaló y validó la solicitud de APC-Colombia y remite la Ficha Técnica con las condiciones y características de Fondo en Administración que se constituye mediante el presente documento así como los documentos alegados por EL CONSTITUYENTE para el fin.

Con base en las anteriores consideraciones las Partes proceden a celebrar el presente convenio, el cual se registrará por las normas colombianas vigentes y concordantes con la materia y en especial por las siguientes:

CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO: El objeto del presente Convenio es constituir y regular un FONDO en administración denominado "FONDO APOYO A MOVILIDAD ESTUDIANTIL Y ACADÉMICA DE LA ALIANZA PACÍFICO - APC-COLOMBIA 1 ICETEX", dirigido a estudiantes, investigadores y docentes en los niveles de pregrado (en sus modalidades de carreras universitarias, carreras técnicas y tecnológicas) y doctorado, con el fin de contribuir a la formación de recurso humano altamente calificado, mejorar la calidad de la educación superior, y fortalecer la capacidad investigativa de los países pertenecientes a la Alianza Pacífico.

CLÁUSULA SEGUNDA.- FINALIDAD DEL FONDO: Con cargo al Fondo constituido con el presente Convenio se destinarán recursos al otorgamiento de apoyos educativos para impulsar la movilidad de estudiantes, investigadores y docentes, en los niveles de pregrado y doctorado, mediante la financiación del componente de movilidad dirigido a la manutención, tiquetes aéreos y seguro médico, de accidentes y repatriación. (...)

CLÁUSULA CUARTA.- LIQUIDEZ DEL FONDO: El ICETEX solo se hará responsable, para efectos del presente Convenio y de los vínculos que establezca con los beneficiarios en virtud del mismo, hasta por las sumas desembolsadas por EL CONSTITUYENTE al ICETEX, descontando el porcentaje correspondiente a los gastos de administración del Fondo establecidos en el presente convenio. En consecuencia, EL ICETEX no girará ni comprometerá suma alguna con cargo a sus propios recursos, para la ejecución del presente Convenio.

PARÁGRAFO: En todo caso la responsabilidad ante los beneficiarios por la suficiencia de recursos en el FONDO para financiar la culminación de la movilidad académica en los términos que se establezcan para el electo, corresponderá exclusivamente al CONSTITUYENTE. (...)



CLÁUSULA SEXTA.- ADMINISTRACIÓN DEL FONDO: El administrador de los recursos del FONDO será directamente EL ICETEX como mandatario del CONSTITUYENTE.

CLÁUSULA SÉPTIMA.- GASTOS DE ADMINISTRACIÓN: El ICETEX descontará de los recursos del FONDO por concepto de gastos de administración una suma correspondiente al seis por ciento (6%) de los recursos efectivamente girados como apoyo educativo a cada beneficiario, de igual manera descontará de los recursos del FONDO, los impuestos que se generen a partir de la operación ordinaria del mismo.

PARÁGRAFO. En el evento de causarse gastos extraordinarios diferentes al enunciado anteriormente y relacionados con la operación del Convenio, éstos deberán ser autorizados expresamente por EL CONSTITUYENTE y descontados por El ICETEX directamente de los recursos disponibles en el FONDO. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General del Cuentas (CGC) incorporado al RCP mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones describe a 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 de texto)

En el documento en mención describe la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN como “...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)

Por su parte, el procedimiento Contable para el registro de los Recursos Entregados en Administración, establece:

### “3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

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.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

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. (...)

### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

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... (...)

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. (...)

### 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a otra entidad, que se mantengan en efectivo, se registrarán debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS. (...)

Adicionalmente, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

### 3.4. Comisiones

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

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS...

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. (...)

## 5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que durante la ejecución del contrato o convenio de administración los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad fiduciaria o de la entidad que administra los recursos, según sea el caso.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas y tomando como referencia el Convenio No. 052 de 2018 para la constitución y regulación de un fondo de administración celebrado entre el ICETEX y la APC-Colombia, se concluye lo siguiente:

1. Reconocimiento de los recursos entregados en administración por la ACP - Colombia al ICETEX:

Los hechos económicos de la entidad deberán reconocerse contablemente atendiendo a su esencia económica, con independencia de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un contrato o convenio dependerá de la naturaleza de las obligaciones establecidas en este.

Considerando lo señalado en el Convenio No. 052 de 2019 y de acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando la APC - Colombia en calidad de mandante, entregue los recursos al Fondo administrado por el ICETEX, deberá registrar contablemente unos 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 cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Apoyos educativos para impulsar la movilidad de estudiantes, investigadores y docentes, en los niveles de pregrado y doctorado:

La ACP - Colombia deberá reconocer como subvenciones las ayudas financieras no reembolsables que se otorguen a través del Convenio a estudiantes, docentes e investigadores de los países miembros. Por lo anterior, los recursos entregados en administración serán clasificados cuando estos se utilicen para el fin encargado que, para el caso, serán los apoyos educativos a beneficiarios de países miembros, de acuerdo con los siguientes escenarios:

a. Si los apoyos financieros están condicionados al posterior cumplimiento de determinado requisito por parte de los beneficiarios, registrará un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, contra un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La cuenta de activo diferido se amortizará durante el periodo en el cual se cumplan las condiciones establecidas en el reglamento operativo del fondo, disminuyendo el activo reconocido inicialmente y registrando un gasto en la subcuenta 542490-Otras subvenciones de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

b. Cuando no se prevé el cumplimiento a futuro, de condiciones y requisitos frente a los apoyos financieros, se registrará un débito en la subcuenta 542490-Otras subvenciones, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, contra un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

3. Comisión por administración de los recursos

Cada vez que se efectúa un desembolso a los beneficiarios de los apoyos financieros que se otorgan con cargo a los recursos del Convenio, es decir, una vez ocurre el hecho generador de la comisión, debitará la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en

administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditará la subcuenta 249053-Comisiones, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Para efectos de las operaciones recíprocas, deberá tenerse en cuenta que el gasto para la ACP-Colombia deberá ser recíproco con el ingreso registrado por el ICETEX en la subcuenta 480813- Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

#### 4. Rendimientos obtenidos sobre los recursos entregados en administración

Los rendimientos que se produzcan con los recursos girados se contabilizarán en la ACP - Colombia como un mayor valor de la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802 - FINANCIEROS.

Con el giro de los mismos al Tesoro Nacional por parte del ICETEX, la ACP - Colombia debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, con crédito a la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000058901 DEL 16-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Otros pasivos Transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los convenios interadministrativos suscritos entre el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (FONTIC) con el Operador Público Nacional de Radio y Televisión (RTVC)

Doctora  
 CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ  
 Coordinadora del GIT de Contabilidad  
 Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones  
 Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003155-2, del 6 de septiembre de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“(…) en los convenios suscritos (entre el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones — FONTIC con el Operador Público Nacional de Radio y Televisión — RTVC) se tiene estipulado dentro de los compromisos generales, las especificaciones o condiciones en cuanto al uso o aplicación de los recursos, para que se destinen exclusivamente: al desarrollo del objeto del convenio, dentro del término y garantizar su ejecución en la vigencia 2019; a reintegrar al Fondo TIC los recursos aportados y no ejecutados a la terminación del convenio, junto con los rendimientos financieros si los hubiere; a presentar las legalizaciones de los recursos ejecutados con los soportes respectivos, para la autorización de los desembolsos, igualmente la transferencia de los dineros está condicionada al cumplimiento numeral 3, párrafo primero, clausula sexta “A partir del segundo desembolso, será necesario acreditar la legalización de por lo menos el 80% de la totalidad de los recursos desembolsados previamente’ es decir RTVC adquiere el derecho a los mismos para invertirlos específicamente por cada giro efectuado.

En ese orden de ideas, el Fondo TIC reconoce esta transferencia como condicionada mediante un débito en la subcuenta 198604 - Gasto diferido por Transferencias Condicionadas por el valor del giro: Por su parte RTVC como receptor de los recursos está debitando la subcuenta 133712- otras transferencias por cobrar y acreditando la subcuenta 299002 - Ingreso Diferido por Transferencias Condicionadas, por el valor total de los convenios, ocasionando diferencia entre el reconocimiento de los hechos económicos entre las partes.

Agradecemos su amable atención y acostumbrada colaboración, en orientarnos cuál es el procedimiento correcto que se debe aplicar tomando como base la naturaleza de los convenios en mención, toda vez que RTVC está aplicando la Resolución 086 de fecha 06 de marzo de 2018 que define la asignación y giro de los recursos de Fontic, cuando se expide el acto administrativo para cumplir con la Ley de Presupuesto para cada vigencia fiscal, constituyéndose en transferencias de carácter obligatorio.”

## CONSIDERACIONES

El convenio interadministrativo N° 0000492 de 2019, suscrito entre el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y Radio Televisión Nacional de Colombia - RTVC, establece:

“PRIMERA — OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros tendientes al fortalecimiento de la producción y difusión de contenidos convergentes, la implementación de las soluciones tecnológicas necesarias a través de infraestructura de calidad y servicios tecnológicos flexibles, así como la gestión y recuperación del archivo audiovisual y sonoro de RTVC, haciendo uso de las tecnologías desarrolladas para garantizar su adecuada conservación. (...)

TERCERA - COMPROMISOS DE RTVC: En desarrollo del objeto, RTVC se compromete a:

### A. COMPROMISOS GENERALES DE RTVC: (...)

4. Utilizar los recursos recibidos del Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, o quien haga sus veces, exclusivamente para los fines previstos en el presente convenio. (...)

11. Presentar un informe financiero con cada desembolso programado, los cuales estarán condicionados a la presentación de dichos informes. La relación de los gastos efectuados con los recursos objeto del presente convenio, deberá ser incluida en el respectivo informe. Adicional este informe deberá incluir avances del proyecto y del cumplimiento de las obligaciones pactadas.

12. Presentar un informe final financiero y de gestión que involucre todas las actividades desarrolladas durante la ejecución del convenio, a más tardar dentro de las dos semanas siguientes al último desembolso o 31 de diciembre de 2019 o cuando se radique en el Ministerio la última legalización del último desembolso. (...)

15. Reintegrar, al finalizar el convenio los rendimientos financieros, en el evento de llegar a generarse, de los recursos entregados Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y los recursos no ejecutados del convenio, los cuales serán consignados en la cuenta que para tal efecto indique el Fontic. (...)

B. COMPROMISOS ESPECIALES DE RTVC: En ejecución del presente convenio, RTVC se obliga a cumplir lo estipulado en el convenio, en los tiempos y con las especificaciones señaladas en su propuesta y ejecutar las siguientes actividades: (...)

21. Disponer de la infraestructura técnica y administrativa para la ejecución del proyecto.

22. La totalidad de los bienes que se adquieran con recursos del FONTIC serán propiedad de RTVC en calidad de operador público nacional de la radio y la televisión pública en Colombia e ingresarán a su inventario de acuerdo, con las reglas de inclusión de activos que para los efectos disponga esta entidad RTVC deberá entregar a FONTIC un informe detallado de los bienes adquiridos con recursos del Convenio en los informes de avance.

CUARTA — COMPROMISOS PARTICULARES DEL FONDO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES: EL FONDO compromete con RTVC:

1. Concurrir en las actividades de conceptualización, estructuración, planificación e intercambio de argumentos a que haya lugar para la buena ejecución del Convenio.

2. Facilitar el intercambio de información y las reuniones necesarias para lograr los cometidos del Convenio.

3. Designar el supervisor del Convenio, quien se encargará de la supervisión y el seguimiento técnico administrativo y financiero al desarrollo de las actividades del convenio, de acompañar el proceso, y de las gestiones necesarias para alcanzar el éxito del objeto del Convenio.

4. Cumplir con todos y cada uno de los requisitos de ley, encaminados al cumplimiento del objeto Convenio, dando aplicación a las disposiciones legales vigentes.

5. Gestionar conjuntamente con RTVC - Sistema de Medios Públicos, el desarrollo del Proyecto

6. Suministrar toda la información relacionada con las políticas del sector y los desarrollos normativos de las mismas que resulten útiles y necesarios para la ejecución del proyecto.

7. Determinar los sistemas de interlocución de las actividades producto del presente Convenio.

8. Brindar el respaldo institucional para la interlocución con los realizadores de los procesos de desarrollo y aseguramiento de la audiencia digital, si es del caso.

9. Realizar los desembolsos previstos en el presente Convenio.



10. Recoger información que permita: documentar las buenas prácticas de las experiencias adelantadas.

11. Cumplir con todos y cada uno de los requisitos de ley, encaminados al cumplimiento del objeto pactado, dando aplicación a las disposiciones legales vigentes. (...)

#### SEXTA - DESEMBOLSOS E IMPUTACIÓN PRESUPUESTAL (...)

PARÁGRAFO PRIMERO: Adicional a la aprobación y recibo a satisfacción por parte del supervisor del convenio de cada uno de los entregables previstos, cada desembolso estará sujeto a los siguientes requisitos 1) Correcta presentación de la factura o cuenta de cobro por parte de RTVC. Las demoras que se presenten por la incorrecta presentación de facturas o su documento equivalente serán de responsabilidad de RTVC y no tendrá por ello derecho al pago de intereses o compensación de ninguna naturaleza. 2) Según disponibilidad de PAC y liquidez de parte de Tesorería del Fontic. 3) A partir del segundo desembolso, será necesario acreditar la legalización de por lo menos el 80% de la totalidad de los recursos desembolsados previamente. No obstante, el 100% de los recursos deberán ser legalizados a 31 de diciembre de 2019, una vez cumplidas las metas establecidas en su totalidad.”

El Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el Marco Normativo 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. (...).”

Igualmente, el citado Marco conceptual, en el numeral 5 señala 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.”

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, sobre las transferencias, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, establece:

### “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.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo 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 e identificación de riesgos y beneficios, entre otros aspectos. Las entidades intervinientes deberán analizar las cláusulas del convenio y, mediante la aplicación de juicios profesionales, identificar la esencia económica del mismo.

Del clausulado del convenio interadministrativo suscrito entre el Fondo de Tecnologías de la Información (FONTIC) y las Comunicaciones y Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC), se rescata que las entidades aúnan esfuerzos para realizar una serie de actividades para cumplir con un fin o interés en común, para ello cada participante realiza aportes para cubrir los gastos incurridos durante el convenio. En esta circunstancias, RTVC no ejerce control sobre los recursos entregados por el FONTIC, sino que por ser la encargada del manejo de los recursos y realización de las actividades actúa como gestor dentro del convenio. Por lo tanto, RTVC dará tratamiento contable de los recursos aportados por FONTIC como recursos recibidos en administración.

Es de precisar que, la administración de recursos corresponde a la modalidad mediante la cual se entregan recursos a un tercero a efectos de gestionarlos por cuenta de quien encomienda la misión a cumplir, quien conserva la propiedad sobre los mismos, y consecuentemente la contraparte se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y en caso de quedar remanentes al finalizar el objeto del acto jurídico mediante el cual se haya formalizado la administración, éstos deben ser objeto de restitución a su titular.

Por lo anterior, con la recepción de los recursos, RTVC reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente 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.

Con el avance de las actividades pactadas y la ejecución de los recursos por parte de RTVC, o con la eventual devolución de estos, se reconocerá el uso 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 y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Por su parte, FONTIC una vez realice el desembolso de los recursos a RTVC, reconocerá este hecho debitando la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

En la medida en que RTVC entregue los informes de avance de las actividades del convenio, el FONTIC reconocerá en sus estados financieros los bienes adquiridos en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS (si posteriormente se cederá el control a la otra Entidad) y en el resultado del periodo los gastos incurridos, por los ítems diferentes a los aportes que estén a cargo de RTVC, y acreditará la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Una vez finalice el convenio, la devolución de los recursos remanentes se registra mediante un débito en la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, dado que la intención de las partes es, al finalizar el convenio, ceder la propiedad de los bienes adquiridos y productos obtenidos, entonces cuando ello suceda se configura una transferencia por parte del FONTIC al RTVC.

De conformidad con lo anterior, cuando FONTIC realice la entrega de los derechos y bienes objeto del convenio a RTVC, reconocerá el gasto por transferencia en la subcuenta respectiva de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS.

Por su parte, RTVC incorporará los bienes mediante un débito en la subcuenta y cuenta que representen la naturaleza de los derechos sobre los recursos recibidos, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000059171 DEL 17-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de actualizaciones de derechos en fideicomiso y pagos realizados por patrimonios autónomos constituidos a través de otra entidad de gobierno.

Doctor  
 JORGE BERMUDEZ BETANCOURT  
 Profesional especializado  
 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 No. 2019550003170-2 del 09 de septiembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“Con el fin de dar aplicación a la Resolución 386 de 2019 (Sic), y teniendo en cuenta la Resolución 079 de 2019, en referencia al Numeral 1.2.1.2 el cual reza:

“1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria. El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda”.

Para el Centro Nacional de Memoria Histórica (CNMH), la cuenta utilizada es la 192603, puesto que es un Patrimonio Autónomo, del cual se anexan al presente oficio, el Acuerdo Específico y el Convenio Interadministrativo entre el CNMH y la Agencia Virgilio Barco.

Agradezco emitir su concepto acerca de la contabilización que se debe realizar en el momento en que la fiducia reporta gastos por pagos a proveedores y estos se ven reflejados en el extracto bancario de la fiduciaria Colpatria a nombre del CNMH, con la disminución del saldo, así mismo el Patrimonio autónomo reporta los rendimientos financieros aumentando el saldo del extracto bancario, momento en que se realiza la actualización del

activo en los estados financieros en la cuenta 192603 pero no existe un pasivo que se haya registrado en la contabilidad puesto que la contratación y pago de los proveedores está a nombre de la sociedad fiduciaria.

Con respecto a lo anterior, agradezco su concepto acerca de que registró (Sic) contable se debe efectuar con el fin de disminuir el valor del activo entregado como patrimonio autónomo en la cuenta 192603 debido a pagos realizados y así conciliar las cifras con el valor reportado en los extractos bancarios”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### **CONSIDERACIONES**

En el 2017, el Centro Nacional de Memoria Histórica y la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas suscriben el convenio interadministrativo 022 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 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”.

El numeral 7 de la cláusula quinta de dicho convenio establece como una de las obligaciones de la Agencia “Constituir un patrimonio autónomo a través del cual se recauden, administren y ejecuten los recursos requeridos para la ejecución del objeto del presente convenio y designar al CENTRO DE MEMORIA HISTÓRICA como beneficiario”.

Y en ese mismo sentido, el numeral 1 de la cláusula sexta del convenio establece que será obligación de del CNMH “Gestionar oportunamente los recursos necesarios para la estructuración y desarrollo del proyecto de que trata el presente convenio”

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió 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.

El día 30 de abril de 2018, el Centro Nacional de Memoria Histórica elevó consulta mediante con número de radicado 2018550001967-2 en el que se emitió respuesta a través del concepto número 2018200003028-1 del 06 de junio de 2018 en el que se concluyó:



“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” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, mediante la Resolución 386 de 2018 emitida por la CGN, se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. El artículo 5 de dicho procedimiento establece:

“ARTÍCULO 5º. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, con el siguiente texto:

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.

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. 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.

## 1. 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.

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.

(...)

### 1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que 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.

(...)

### 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.

(...)

#### 1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la entidad se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según corresponda.

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

#### 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.

(...)

#### 1.2.4. Restitución de remanentes de patrimonios autónomos

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos a la entidad en cuyo favor se ha constituido el fideicomiso. El registro contable se efectuará debitando las subcuentas de las cuentas que correspondan del grupo de activos que se restituyan 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. A partir de este registro se aplicarán las normas que correspondan según el activo que se trate.

(...)

#### 1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad de gobierno

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.

La entidad que actuará como fideicomitente debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del 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.

Por su parte, la entidad que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

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 su parte, la entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

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

De acuerdo con el numeral 7 de la cláusula quinta del Convenio Interadministrativo No. 022 de 2017 y su respectivo Acuerdo Específico No. 48 de 2017, suscrito entre el Centro Nacional de Memoria Histórica (CNMH) y la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, esta última tiene como obligación la constitución de un patrimonio autónomo en el que se recauden, administren y ejecuten los recursos requeridos para la ejecución del objeto del convenio y designar al CNMH como beneficiario.

De igual forma, la cláusula sexta de dicho convenio establece como obligación del CNMH gestionar oportunamente los recursos necesarios para la estructuración y desarrollo del proyecto de que trata el convenio. En ese sentido, el CNMH entrega recursos al patrimonio autónomo constituido por la Agencia con el fin de ejecutar los objetivos planteados en el convenio.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al RCP por la Resolución 386 de 2018, 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.

De igual forma el numeral 1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad de gobierno, del Procedimiento de recursos entregados en administración, establece que bajo este escenario existirá una entidad controladora de los recursos que para el caso de la consulta será la CNMH y una entidad administradora que figura como fideicomitente, rol que desempeñará la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas.

En ese sentido, con la información reportada por la Agencia sobre la constitución del patrimonio autónomo, el CNMH 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, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS cuando los recursos sean girados directamente al patrimonio autónomo.

Por su parte, la Agencia 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 si recibió inicialmente los

recursos 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 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

La Agencia Nacional Inmobiliaria reportará al CNMH la información que reciba de la fiduciaria sobre la gestión de los mismos. Con esta información, el CNMH atenderá lo establecido en los otros numerales relacionados con fiducia mercantil que le sean aplicables del Procedimiento establecido por la Resolución 386 de 2018.

En cuanto a la realización de pagos y actualización de los derechos fiduciarios, el registro contable del pago de las obligaciones a cargo del CNMH se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, siempre que la obligación esté reconocida en la información financiera de dicha entidad.

Por otra parte, si las obligaciones son reconocidas por el patrimonio autónomo, como parte del desarrollo del objeto del contrato, las disminuciones en el derecho en fideicomiso atenderán lo señalado en el numeral 1.2.1.3. actualización de los derechos fiduciarios de tal forma que los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

Por lo anterior, 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.

Cuando se dé la restitución de los activos generados en el patrimonio autónomo, es decir, cuando haya transferencia de la propiedad de los recursos al Centro Nacional de Memoria Histórica, el registro contable se efectuará debitando las subcuentas de las cuentas que correspondan del grupo de activos que se restituyan y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Mediante el presente concepto se complementa el concepto 2018200003028-1 del 06 de junio de 2018, para ajustarlo al Procedimiento establecido por la Resolución 386 de 2018.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000059601 DEL 21-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Asuntos no contemplados en otra clasificación
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los recursos entregados en administración que fueron ejecutados durante el año 2018, pero que contablemente no fueron reconocidos, aun cuando existía un acta de liquidación del convenio

Doctora  
ERICA FERNANDA GIRALDO TORO  
Contadora  
Corporación Autónoma Regional de Caldas  
Manizales, Caldas

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550003296-2, el día 18 de septiembre de 2019, mediante la cual señala que la Corporación celebró un convenio interadministrativo, mediante el cual afectó contablemente la subcuenta 190801-Recursos en administración por el valor de los recursos entregados. Con los informes de ejecución del convenio entregados por el ente ejecutor, se disminuía el valor de esta cuenta y se reconocía el gasto respectivo.

Durante el año 2018 se ejecutó el 100% del convenio, del cual se cuenta con el acta de liquidación firmada en dicho año, pero contablemente no se realizó la disminución del saldo de la cuenta 190801 y el reconocimiento respectivo del gasto.

Por lo anterior, la entidad consulta si la situación presentada durante el año 2018 podría tipificarse como un error y por lo tanto, daría lugar a la reexpresión de los estados financieros por el año 2018, o si únicamente correspondería realizar el ajuste en el año 2019 y revelarlo en los estados financieros.

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

## CONSIDERACIONES

El numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, del capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, 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.

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.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 553 de 2015 y sus modificaciones, los errores son omisiones e inexactitudes que se presentan en la información financiera, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible en la formulación de los estados financieros. Dentro de estos se incluyen, entre otros, efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Dado que durante el año 2018 la Corporación ejecutó la totalidad del convenio interadministrativo, que consta en el acta de liquidación firmada en el mismo año, y este hecho no fue considerado en la elaboración de los estados financieros, se constituye un error por la omisión en el reconocimiento contable de hechos económicos respecto de los cuales la Entidad disponía de la información respectiva. Para su corrección, deberá afectar mediante un crédito la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor efectivamente ejecutado, bajo el entendido que la totalidad corresponde a gastos.

Atendiendo a lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, con posterioridad a la corrección del error, la corporación deberá evaluar la materialidad del mismo, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000060091 DEL 21-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Asuntos no contemplados en otra clasificación
	<b>SUBTEMAS</b>	Baja en cuentas de anticipos con antigüedad mayor a 10 años

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Asuntos no contemplados en otra clasificación
	<b>SUBTEMAS</b>	Baja en cuentas de anticipos con antigüedad mayor a 10 años

Señora  
SILVIA  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550003247-2, el día 16 de septiembre de 2019, mediante la cual solicita concepto frente al procedimiento para dar de baja anticipos que una entidad pública presenta en su balance por más de 10 años, que a la fecha son imposibles de cobrar debido al tiempo, y si para ello es necesario llevarlo al comité de saneamiento contable.

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

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014, señala:

**“6.1.1 Activos**

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

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

(...)

#### 6.2.1 Reconocimiento de activos

Se reconocerá un activo cuando sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros de dicho activo y su costo o valor pueda medirse de forma fiable.

Cuando no exista probabilidad de que el elemento genere beneficios económicos futuros, la empresa reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la administración no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro o que la administración estuviera equivocada al hacerlo, sino que la certeza, en el presente periodo, sobre los beneficios económicos que van a llegar a la empresa es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, establece:

##### “6.1.1. Activos

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

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

para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

#### 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)

El Procedimiento Transversal para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado por la Resolución 193 de 2016, dispuso:

“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

De conformidad con los marcos conceptuales para entidades de gobierno y Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los activos representan recursos contralados, producto de sucesos pasados y de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, este último criterio aplicable a entidades de gobierno.

Un elemento es objeto de reconocimiento como activo cuando cumpla los criterios establecidos en el párrafo anterior y pueda medirse de forma fiable. En este sentido, cuando frente alguno de los elementos de los activos, como los anticipos mencionados en su consulta, la entidad no espera su reembolso o devolución, dado que se declaró la prescripción de los derechos o caducó la acción de cobro, lo que conlleva a que no se espere que estos generen beneficios económicos futuros o potencial de servicios, corresponderá realizar la baja en cuentas afectando el gasto en el resultado del periodo.

El anterior procedimiento contable no es óbice para que se adelanten las investigaciones administrativas, fiscales o de otro orden, si existen conductas que así lo ameriten.

Ahora bien, con respecto a su inquietud de ante quien se hace dicho procedimiento, es menester manifestar que la baja en cuentas es un procedimiento contable que atañe a la misma entidad, cuya autorización corresponde al funcionario, dependencia, o comité a quien se le haya asignado dicha responsabilidad en los manuales que para el efecto haya elaborado la entidad en cumplimiento de lo estipulado en el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

Lo anterior teniendo en cuenta que la determinación del proceso de control interno contable es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también es responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000060581 DEL 23-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Condiciones para que las licencias de software sean identificables y se puedan reconocer como activos intangibles.

Doctor

DAVID JOSÉ VALENCIA CAMPO

Contralor Delegado para Gestión Pública e Instituciones Financieras

Contraloría General de la República (CGR)

Ciudad

### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500032522, del día 16 de septiembre de 2019, mediante la cual solicita se aclare el tratamiento contable de las licencias de software en cuyas cláusulas contractuales únicamente permiten el uso del aplicativo informático por las entidades adquirentes, más no la posibilidad de su venta, transferencia, entrega en explotación o en arrendamiento a un tercero. Lo anterior, debido a algunas situaciones observadas por la CGR y que son descritas en la consulta como se muestra a continuación:

“(…) ... En atención a lo establecido en los párrafos anteriormente transcritos, la Contraloría General de la República (CGR) en desarrollo de sus actividades de control fiscal viene observando que algunas entidades clasificadas por el Régimen de Contabilidad Pública como entidades de gobierno al momento de evaluar el tratamiento contable de las licencias de software o aplicativos adquiridos interpretan que si las cláusulas contractuales de la licencias de software o aplicativos no prevén la posibilidad de que este licencia o aplicativo pueda “... 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...” la licencia de software o aplicativo adquirido no reúne ni satisface los requisitos y criterios para ser reconocido como un activo intangible toda vez que no reuniría ni cumpliría la condición de “recurso identificable” y por consiguiente han decidido llevar el costo de dichas licencias de software o aplicativos adquiridos directamente al gasto en lugar de su reconocimiento como activos intangibles.

Dicho de otra forma, algunas entidades públicas interpretan que si las cláusulas contractuales de las licencias de software o aplicativos adquiridos únicamente permiten su uso a la entidad de gobierno de que se trate, el valor de la licencia de software o aplicativo adquirido no configura un “recurso identificable” o un “activo intangible identificable” por lo que el costo de la licencia de software o aplicativo se debe llevar directamente al gasto por cuanto no satisface los criterios para su reconocimiento como activo intangible.

Contrario al tratamiento contable descrito de manera precedente, la CGR también observa que otras entidades de gobierno, según el Régimen de Contabilidad Pública, registran y reconocen como activos intangibles el costo de las licencias de software o aplicativos adquiridos. Esto no obstante que las cláusulas contractuales de la licencia de software o del aplicativo de que se trate no prevén la posibilidad de su venta, transferencia o entrega en explotación ni la posibilidad de arrendarse o intercambiarse de manera individual o junto con otros activos identificables y pese a que las cláusulas contractuales únicamente permiten el uso de la licencia software o del aplicativo correspondiente por parte de la entidad de que se trate. (...)”

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El numeral 15.1. Reconocimiento de la Norma de activos intangibles del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala:

### “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. (...)”  
(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye lo siguiente:

Un activo intangible es identificable cuando cumpla con alguna de las siguientes condiciones para su reconocimiento, definidas en la Norma de activos intangibles, sin que estas sean excluyentes entre sí: i) que sea susceptible de separarse de la entidad o ii) que surja de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

Por lo anterior, las licencias de software son susceptibles de ser reconocidas como activos intangibles, toda vez que son contratos donde el licenciante (autor del desarrollo o titular de los derechos intelectuales del mismo) le otorga al licenciatarario un derecho de uso sobre el programa informático conforme a unos términos y condiciones establecidos en las cláusulas contractuales, cumpliendo con la segunda condición para ser un activo identificable.

Lo anterior, sin perjuicio de que las licencias de software tengan restricciones para separarse de la entidad y, en consecuencia, no puedan venderse, transferirse, entregarse en explotación, arrendarse o intercambiarse, ya sea individualmente, o junto con otros activos identificables o pasivos con los que guarde relación.

Cabe destacar que las licencias de software se reconocerán como activos intangibles si, además de ser identificables, la entidad tiene el control sobre estas, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, se puede realizar mediciones fiables y se prevé usarlas durante más de un periodo contable.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000060901 DEL 25-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable del convenio interadministrativo suscrito entre el Instituto Nacional de Vías - INVIAS y la Agencia de Renovación de Territorio - ART, y el contrato de consultoría suscrito entre la Agencia de Renovación del Territorio y la Universidad Nacional de Colombia.

Doctor  
GERMÁN ELÍAS ROMERO CRUZ  
Coordinador GIT de Financiera  
Agencia de Renovación del Territorio  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003371-2, del 27 de septiembre de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“1. La Agencia de Renovación del Territorio ART, con código ECP 923272741, suscribió el convenio interadministrativo número SC-0192 19 con el Instituto Nacional de Vías INVIAS, cuyo objeto es el de “Aunar esfuerzos que permitan cofinanciar el programa “COLOMBIA RURAL” en los municipios que integran la subregión PDET del Catatumbo” (...)

De acuerdo con el objeto del contrato, la ART considera que el tratamiento contable que se debe dar en el momento del desembolso de los recursos es el aplicado para las transferencias, es decir, la entidad registrará un gasto en la subcuenta 550705 Generales de la cuenta 5507 Desarrollo Comunitario y Bienestar Social; sin embargo revisando las obligaciones de cada una de las partes del convenio se observa que la ART no pierde el control de los recursos, por lo que cuando al momento de realizar el desembolso de los recursos el tratamiento contable que debe dar la entidad es el de Recursos Entregados en Administración, es decir debitará la subcuenta 190801 en Administración de la cuenta 1908 Recursos Entregados en Administración. Estos recursos se llevarían al gasto al momento que el INVIAS presente el informe financiero de ejecución de los recursos. (...)

2. La Agencia de Renovación del Territorio ART, con código ECP 923272741, en desarrollo del proceso de selección de Concurso de Méritos Abierto No. SC 0002 CM 2019 cuyo objeto es “Realizar la formulación y estructuración de proyectos productivos, proyectos de reactivación económica y proyectos ambientales y forestales identificados dentro de los Planes de Acción para la Transformación Regional (PATR), en el marco de la implementación de los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET) de acuerdo a la distribución establecida en el alcance del objeto del contrato.”, celebró 4 contratos que tienen la misma estructura pero para zonas diferentes, con el propósito de realizar la consulta nos referiremos solo a uno de ellos.

Contrato No. SG 0161 19 (se adjunta) celebrado con la UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA y cuyo objeto es: “Realizar la formulación y estructuración de proyectos productivos, proyectos de reactivación económica y proyectos ambientales y forestales identificados dentro de los Planes de Acción para la Transformación Regional (PATR), en el marco de la implementación de los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET) — Zona II, siendo su alcance: Estructurar mínimo TREINTA Y NUEVE (39) PROYECTOS FACTIBLES y hasta CUARENTA Y DOS (42) PROYECTOS FACTIBLES, a partir de las iniciativas definidas dentro de los Planes de Acción para la Transformación Regional (PATR), priorizados y agrupados en la Zona II por la Agencia De Renovación del Territorio — ART. (...)

La ART considera que revisando el objeto, su alcance, forma de pago y las obligaciones de las partes del contrato, vemos 2 opciones para el registro contable de los desembolsos:

- a) Registrar al gasto en la subcuenta 550705 Generales de la cuenta 5507 Desarrollo Comunitario y Bienestar Social; en atención a que los pagos se realizan contra entrega de un producto recibido a satisfacción, como se evidencia en la forma de pago.
- b) La otra opción es registrar contablemente los primeros ocho (8) desembolsos, debitando la subcuenta 190801 en Administración de la cuenta 1908 Recursos Entregados en Administración y solo hasta cuando se reciba el documento proyecto factible en metodología MGA se legalizarán los recursos acreditando la cuenta 190801 y debitando el gasto, si se entiende que el documento es el producto final.

En atención a lo anterior, solicitamos a Ustedes el concepto sobre si la entidad debe optar por dar el tratamiento contable de Transferencias o el de Recursos entregados en Administración o si por el contrario existe alternativa diferente.”

## CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo de cofinanciación No. SC 0192-19, suscrito entre el Instituto Nacional de Vías - INVIAS y la Agencia de Renovación de Territorio - ART, establece:

**“CLÁUSULA PRIMERA - OBJETO DEL CONVENIO:** AUNAR ESFUERZOS QUE PERMITAN COFINANCIAR EL PROGRAMA “COLOMBIA RURAL” EN LOS MUNICIPIOS QUE INTEGRAN LA SUBREGION DEL CATATUMBO.

**CLÁUSULA SEGUNDA - ALCANCE DEL OBJETO:** En virtud de la ejecución del convenio se tiene previsto, articular esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para intervenir la red terciaria de los municipios que conforman la subregión PDET de Catatumbo, que fueron priorizados en el marco del programa “COLOMBIA RURAL”. (...)

**CLÁUSULA CUARTA - DESEMBOLSO:** Para la realización del objeto del presente Convenio, la ART desembolsará los recursos correspondientes a su aporte de la siguiente manera:

Un 50% una vez incorporados al presupuesto del INVIAS y el 50% restante una vez adjudicados los contratos de obra por parte del INVIAS, los cuales serán girados a la cuenta bancaria que para el efecto indique este. (...)

**CLÁUSULA SEXTA - OBLIGACIONES DE LAS PARTES:** Para el desarrollo del presente Convenio, las partes tendrán las siguientes obligaciones:

### OBLIGACIONES DE LA ART

La Agencia de Renovación del Territorio - ART - se compromete a:

1. Realizar el aporte y adelantar los trámites correspondientes para la incorporación en el presupuesto del INVIAS, de la suma de SIETE MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$7.500.000.000.00) en las condiciones estipuladas en el presente Convenio Interadministrativo de Cofinanciación.
2. Solicitar al INVIAS los informes mensuales de interventoría de los convenios o contratos por medio de los cuales se ejecuten los proyectos que se realicen en los municipios PDER en desarrollo del programa “COLOMBIA RURAL”.
3. Realizar el seguimiento al Convenio Interadministrativo para revisar el resultado de la cofinanciación de los municipios PDET en desarrollo del programa “COLOMBIA RURAL”.
4. Socializar y divulgar los resultados de los proyectos que se ejecuten en los municipios de la subregión PDET de Catatumbo.
5. Publicar en el SECOP el presente Convenio Interadministrativo.
6. Disponer del apoyo necesario para el desarrollo del Convenio Interadministrativo a través de los profesionales y/o contratistas de la Agencia para la correcta ejecución de este.

7. Las demás que se deriven de la naturaleza del presente convenio y que surjan del desarrollo de este.

#### OBLIGACIONES DEL INVIAS

El Instituto Nacional de Vías - INVIAS - se compromete a:

1. Realizar el aporte correspondiente a la suma de DOS MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$2.500.000.000.00) en las condiciones estipuladas en el presente Convenio Interadministrativo de Cofinanciación.
2. Presentar dentro del mes siguiente a la firma del Convenio, los presupuestos en los que se discriminen las actividades a ejecutar en cada uno de los tramos priorizados.
3. Adelantar los procesos de selección para la vinculación de los contratistas que realizarán la ejecución e interventoría de las obras.
4. Realizar el trámite de incorporación de los recursos al presupuesto del Instituto y efectuar la cofinanciación de los proyectos priorizados.
5. Incluir dentro de los términos de los procesos de contratación, la obligación del contratista de incorporar como beneficiarios de las garantías a INVIAS y ART.
6. Manejar adecuadamente los recursos del Convenio, los cuales deberán ser destinados única y exclusivamente al objeto convenido y llevar el control administrativo y financiero de los mismos, conforme a como se encuentra estructurado el programa "COLOBIA RURAL", los informes de control deberán ser remitidos mensualmente a la ART.
7. Entregar a la ART los informes mensuales de interventoría de los convenios o contratos por medio de los cuales se ejecuten los proyectos que se realicen en los municipios PDET en desarrollo del programa "COLOMBIA RURAL".
8. Disponer del apoyo necesario para el desarrollo del Convenio a través de los profesionales y/o contratistas del convenio para la correcta ejecución de este.
9. Las demás que se deriven de la naturaleza del presente convenio y que surjan del desarrollo de este.
10. Presentar a la ART los informes financieros de ejecución y legalización de los recursos, cuando el supervisor de este Convenio lo requiera."

Por su parte, el contrato de consultoría SC0161-19 suscrito entre la Agencia de Renovación del Territorio y la Universidad Nacional de Colombia, indica:

"PRIMERA. - OBJETO DEL CONTRATO: Realizar la formulación y estructuración de proyectos productivos, proyectos de reactivación económica y proyectos ambientales y forestales identificados dentro de los Planes de Acción para la Transformación Regional (PATR), en el marco de la implementación de los Programas de Desarrollo con Enfoque Territorial (PDET) - Zona II.



SEGUNDA. - ALCALCE DEL OBJETO: Estructurar mínimo TREINTA Y NUEVE (39) PROYECTOS FACTIBLES y hasta CUARENTA Y DOS (42) PROYECTOS FACTIBLES, a partir de las iniciativas definidas dentro de los Planes de Acción para la Transformación Regional (PATR), priorizados y agrupados en la Zona II por la Agencia de Renovación del Territorio - ART (...)

TERCERA. - OBLIGACIONES DE LAS PARTES: Las partes tendrán las siguientes obligaciones:

I. OBLIGACIONES DEL CONSULTOR:

A) GENERALES

1. Ejecutar idóneamente el objeto de la Consultoría de conformidad con el Estudio Previo, el ANEXO No. 1 (Anexo Técnico) y el presente contrato. (...)
10. Presentar cuenta de cobro o factura de acuerdo con las condiciones de pago previstas en el contrato, según sea el caso. (...)

B) ESPECÍFICAS DE CONTENIDO TÉCNICO:

1. Adelantar el inventario, inspección, análisis y diagnóstico técnico, ambiental, jurídico y social de las iniciativas priorizadas, con el fin de tener una evaluación previa de los proyectos a estructurar.
2. revisar los estudios y documentos previos de planeación existentes, así como los expedientes, licencias y/o resoluciones expedidas por las autoridades ambientales, utilizarlas de acuerdo con las necesidades propias y actuales del proyecto.
3. Ejecutar las actividades necesarias y suficientes para elaborar los estudios y diseños definitivos (suelo, agua, topografía, eléctrico, sanitario, estructurales, arquitectónicos, ingeniería de detalle, etc.) de todos los documentos descritos en el ANEXO No. 1 (Anexo Técnico) y demás áreas que hagan parte integral de los estudios en cada una de las fases de la formulación y estructuración del proyecto (perfil, prefactibilidad y factibilidad).
4. Responder por un adecuado planeamiento, programación y conducción de los estudios básicos, diseños y, en general, por la calidad técnica de los mismos los cuales deberán ser ejecutados en concordancia con los estándares relacionados en el ANEXO No. 1 (Anexo Técnico).
5. El consultor deberá adelantar el inventario, inspección, el análisis y diagnóstico técnico, ambiental, jurídico, financiero y social con el fin de tener una evaluación previa de los proyectos a estructurar, con el fin de garantizar su factibilidad.
6. Cumplir con los requisitos y lineamientos de las Corporaciones Autónomas Regionales, Ministerio de Ambiente y Desarrollo Territorial, para la elaboración de los estudios y diseños correspondientes. La presente obligación facilitará en la etapa de ejecución del proyecto la obtención de todos los permisos, autorizaciones y/o licencias por uso, intervención y aprovechamiento de los recursos naturales y los demás necesarios, de acuerdo con los requerimientos establecidos por la(s) Autoridad(es) Ambiental(es); de tal forma, que la

solución propuesta, cumpla con toda la normatividad ambiental, gestiones sociales y prediales.

7. Asistir a todas las reuniones que se celebren en el sitio de estructuración de proyectos o en las instalaciones de la ART, para realizar el seguimiento de los trabajos objeto de la Consultoría y suscribir las actas correspondientes.

8. Diligenciar, verificar, validar y mantener permanentemente actualizada la base de datos que requiera la ART de la ejecución de la Consultoría.

9. El Consultor en todo momento, en la etapa contractual, deberá atender los requerimientos que efectúe la Agencia de Renovación del Territorio - ART y/o la Autoridad Ambiental, por deficiencia de la información, falta de claridad de criterios y conceptos técnicos y/o calidad del producto, so pena de la aplicación de las sanciones pertinentes, o el siniestro de las garantías de cumplimiento y/o calidad del servicio, la que aplique. Cabe anotar, que es total responsabilidad del Consultor garantizar el cumplimiento y suficiencia de requerimientos técnicos y términos de referencias de las autoridades ambientales competentes, por lo que la aprobación del producto por parte de la supervisión no lo exonera de las obligaciones y responsabilidades estipuladas en el contrato en cuanto a cumplimiento y calidad del servicio prestado.

10. El contratista deberá en el marco de ejecución del presente contrato, elaborar y entregar los estudios y diseños previos de planeación de las iniciativas de proyectos que le sean entregados, junto con el documento técnico de soporte, que permitan establecer la viabilidad del proyecto y su impacto social, económico, ambiental y jurídico. Lo anterior teniendo en cuenta el Capítulo 1 (Requisitos Generales y Sectoriales, para la Viabilización y Previos al Inicio de la Ejecución) del Título 4 (Proyectos de Inversión) del Acuerdo No. 45 del 14 de noviembre de 2017 expedido por la Comisión Rectora del Sistema General de Regalías, o norma que lo modifique o sustituya.

11. El Consultor deberá identificar dentro del universo de proyectos formulados y estructurados, los proyectos de potencial ejecución con organizaciones comunitarias, juntas de acción comunal, asociaciones de productores, cooperativas, cabildos indígenas, consejos comunitarios, y demás mecanismos de asociación que se encuentren en el territorio. También deberá indicar los requisitos técnicos y legales que deben cumplir las asociaciones, organizaciones y cooperativas para ejecutar dichos proyectos, y aplicar las herramientas que le facilite la ART para cumplir con los requerimientos del plan de acompañamiento y fortalecimiento socio-organizacional y empresarial en el marco de la estructuración.

12. Atender las solicitudes de ajustes y correcciones de los proyectos estructurados, que realice el ente de financiamiento y técnico del sector al que son presentados para su revisión y aprobación. (...)

## II. OBLIGACIONES DE LA ART.

1. Pagar el valor del contrato, en los términos establecidos en la forma de pago.

2. Exigir la ejecución idónea y oportuna del objeto contractual y velar por el cumplimiento del mismo. La ART exigirá la calidad de la consultoría realizada, a efectos de que se realicen los ajustes que se requieran de acuerdo con los mínimos exigidos en el presente documento.
3. Cumplir y hacer cumplir las condiciones pactadas en el contrato y en los documentos que forman parte de este.
4. Prestar la mayor colaboración para el desarrollo del objeto contractual.
5. Todas las demás que surjan de la naturaleza del contrato.
6. Designar el supervisor del contrato.
7. Las demás que se deriven de la naturaleza del contrato que sean indispensables para cumplir su objeto.

CUARTA. -ENTREGAS: En desarrollo de las cláusulas primera, segunda y tercera, el CONSULTOR deberá presentar los productos e informes cumpliendo la totalidad de las características y exigencias definidas en el ANEXO No. 1 (Anexo Técnico) y demás documentos que hacen parte integral del contrato. (...)

SÉPTIMA. -FORMA DE PAGO: La ART pagará al CONSULTOR el valor del contrato de la siguiente forma:

1. Un primer pago equivalente al cinco por ciento (5%) del valor del contrato será cancelado contra la entrega y recibo a satisfacción de los perfiles correspondientes al treinta y tres por ciento (33%) del total de proyectos a estructurar por zona.
2. Un segundo pago equivalente al cinco por ciento (5%) del valor del contrato será cancelado contra la entrega y recibo a satisfacción de los perfiles correspondientes al treinta y tres por ciento (33%) del total de proyectos a estructurar por zona y que sean diferentes a los perfiles presentados para el primer pago.
3. Un tercer pago equivalente al cinco por ciento (5%) del valor del contrato será cancelado contra la entrega y recibo a satisfacción de los perfiles correspondientes al treinta y cuatro por ciento (34%) del total de proyectos a estructurar por zona y que sean diferentes a los perfiles presentados para el primer y segundo pago.
4. Un cuarto pago equivalente al quince por ciento (15%) del valor del contrato será cancelado contra la entrega y recibo a satisfacción de los proyectos en fase de prefactibilidad correspondientes al treinta y tres por ciento (33%) del total de proyectos a estructurar por zona.
5. Un quinto pago equivalente al quince por ciento (15%) del valor del contrato será cancelado contra la entrega y recibo a satisfacción de los proyectos en fase de prefactibilidad correspondientes al treinta y tres por ciento (33%) del total de proyectos a estructurar por zona y que sean diferentes a los proyectos en fase de prefactibilidad presentados para el cuarto pago.

6. Un sexto pago equivalente al quince por ciento (15%) del valor del contrato será cancelado contra la entrega y recibo a satisfacción de los proyectos en fase de prefactibilidad correspondientes al treinta y cuatro por ciento (34%) del total de proyectos a estructurar por zona y que sean diferentes a los proyectos en fase de prefactibilidad presentados para el cuarto y quinto pago.
7. Un séptimo pago equivalente al diez por ciento (10%) del valor del contrato será cancelado contra la entrega y recibo a satisfacción de los proyectos en fase de factibilidad correspondientes al cincuenta por ciento (50%) del total de proyectos a estructurar por zona.
8. Un octavo pago equivalente al diez por ciento (10%) del valor del contrato será cancelado contra la entrega y recibo a satisfacción de los proyectos en fase de factibilidad correspondientes al cincuenta por ciento (50%) del total de proyectos a estructurar por zona y que sean diferentes a los proyectos en fase de factibilidad presentados para el séptimo pago.
9. Un noveno y último pago equivalente al veinte por ciento (20%) del valor del contrato será cancelado contra la entrega y recibo a satisfacción del documento Proyecto Factible Viable en Metodología MGA (Metodología General Ajustada) correspondientes al cien por ciento (100%) del total de proyectos a estructurar por zona. (...)

PARÁGRAFO QUINTO: La ART solo reconocerá las actividades efectivamente ejecutadas y técnicamente soportadas, por lo que corresponderá al supervisor designado por la ART comprobar conforme al contrato y sus anexos, las labores de seguimiento y la respectiva verificación de la ejecución de cada entregable. (...)

DÉCIMA QUINTA. -PROPIEDAD DE LOS RESULTADOS: La propiedad de los resultados, informes y documentos que surjan del desarrollo del presente contrato es exclusiva de la ART, quien podrá utilizarlos indefinidamente, difundirlos y divulgarlos cuando lo estime necesario, sin contraprestación alguna a favor del CONSULTOR. No obstante, las obras prosequibles por derecho de autor, los objetos, procedimientos o diseños técnicos que sean creados por las partes en cumplimiento del objeto del contrato, tendrán el reconocimiento de los derechos morales a favor del autor-creador de acuerdo a las disposiciones legales. (...)

VIGÉSIMA SEGUNDA. -AUTONOMÍA DEL CONSULTOR: Por tratarse de un contrato de consultoría regido por la Ley 80 de 1993, modificada por la Ley 1150 de 2007, el CONSULTOR actuará con total autonomía técnica y administrativa en el cumplimiento de las obligaciones que asume por el presente contrato, adicionalmente la ART no contrae ninguna relación laboral o contractual con los integrantes del equipo trabajo ofertado dentro del proceso de selección y su ejecución, toda vez que la subordinación de los mismos se encuentra únicamente en cabeza del CONSULTOR quien está obligado a mantener las condiciones

ofrecidas. Por lo tanto, a la ART no le es dable certificar ninguna relación con los integrantes del equipo de trabajo.”

El Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el Marco Normativo 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 señala 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. (...)" (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Para el reconocimiento contable de los hechos económicos derivados de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar las condiciones

pactadas, esto es modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa o son entregados únicamente para su administración, existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros aspectos, de tal manera que se cuente con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

Si el convenio por sí mismo no proporciona la información suficiente para extraer la esencia económica, las entidades intervinientes deberán acudir a información externa directamente relacionada con la intención de las partes y, mediante la aplicación de juicios profesionales, precisar un adecuado tratamiento contable de las transacciones que se generen en la ejecución del convenio o contrato.

#### 1. Convenio Interadministrativo suscrito con el Instituto Nacional de Vías - INVIAS

Del Convenio Interadministrativo suscrito entre el Instituto Nacional de Vías - INVIAS y la Agencia de Renovación de Territorio - ART, se vislumbra que el objeto del convenio pretende satisfacer actividades propias de la misión de cada una de las entidades, para lo cual aúnan esfuerzos y cada participante realiza aportes para cubrir los gastos incurridos durante el convenio. La ART no pierde el control de los recursos y, por tanto, el tratamiento contable corresponde a recursos entregados en administración.

La administración de recursos corresponde a la modalidad mediante la cual una entidad entrega recursos a otra, en el marco de un convenio interadministrativo, para que esta desarrolle un conjunto de actividades previamente especificadas por cuenta y riesgo de la entidad cedente, quien conserva la propiedad y control de los recursos. La entidad que recibe asume responsabilidades de intermediación, actuando en calidad de agente gestor (mandataria), y consecuentemente se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y en caso de quedar remanentes al finalizar el plazo, estos deben ser objeto de restitución a su titular.

En estas circunstancias, la entidad mandataria solo reconocerá 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 cedente, quien actúa como agente principal.

Por lo anterior, cuando ART entregue los recursos a INVIAS registrará tal hecho 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.

Mientras que, INVIAS al recibir los recursos, deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con el informe de la ejecución de los recursos por parte de INVIAS, ART actualizará el valor de la subcuenta 190808-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y reconocerá en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada.

La entidad administradora de los recursos no acumula en las cuentas de la situación financiera ni en los resultados del periodo la ejecución de los recursos, sin embargo, de forma alterna, podrá usar las cuentas de orden para efectuar seguimiento y control a la ejecución de los recursos recibidos de la entidad cedente.

Ahora bien, si la intención de las partes es ceder la titularidad de los productos obtenidos en la ejecución del convenio a los municipios beneficiarios del programa “COLOMBIA RURAL”, entonces, en la medida en que INVIAS entregue los informes de avance de las actividades del convenio, ART reconocerá en sus estados financieros los avances de obra en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS y en el resultado del periodo los gastos incurridos, por los ítems diferentes a los aportes que estén a cargo de INVIAS, y acreditará la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando ART e INVIAS cedan la propiedad de las obras realizadas a los municipios beneficiarios del programa “COLOMBIA RURAL”, se configura una transferencia.

La transferencia de la titularidad de los recursos o bienes de una entidad a otra entidad pública se da en acuerdos jurídicos en los que se pacta la entrega para apoyar, concurrir, subsidiar o cooperar al desarrollo de las funciones de cometido estatal a cargo, sin exigir contraprestación directa alguna, en el que la entidad que entrega los recursos le cede el control sobre los mismos.

De conformidad con lo anterior, cuando ART e INVIAS efectúen la entrega de los bienes objeto del convenio a las entidades territoriales beneficiarias, ART reconocerá el gasto por transferencia en la subcuenta respectiva de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS.



Si al finalizar el convenio procede la devolución de los recursos remanentes, ART registrará este hecho mediante un débito en la subcuenta correspondiente del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

## 2. Contrato de consultoría suscrito con la Universidad Nacional de Colombia

Respecto al contrato de consultoría suscrito entre la Agencia de Renovación del Territorio y la Universidad Nacional de Colombia, se puede extraer que corresponde a una prestación de servicios.

Cuando se trata de un acuerdo legal mediante los que se pactan obligaciones de desempeño o de resultado, la entidad que recibe los recursos y los ejecuta, actúa bajo su cuenta y 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.

Para reconocer los hechos económicos derivados de la ejecución del contrato de consultoría, ART debe seguir el procedimiento contable que se indica a continuación:

En función del principio de devengo, en la medida en que se va ejecutando el objeto contractual y con el recibido a satisfacción por parte de la entidad contratista, con base en las diferentes actas parciales de entrega, se procederá al registro débito en las cuentas y subcuentas adecuadas de la clase 1-ACTIVOS, 5-GASTOS, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, según corresponda a la naturaleza del servicio o bien recibido, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, sin detrimento del reconocimiento de las retenciones y descuentos que procedan de conformidad con las obligaciones respectivas y la regulación pertinente.

Cuando la entidad realice el pago al contratista, debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

### a. Cuando se giren recursos por anticipado para la ejecución de un contrato:

Los recursos girados a título de pago por anticipado para la ejecución de un proyecto por cuenta y riesgo propio, debe registrarse como un activo en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

En caso que los recursos se entregan a título de anticipo, deberá reconocerlos como un activo en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

En la medida en que se va ejecutando el objeto contractual y con el recibido a satisfacción por parte de la entidad contratista, con base en las diferentes actas parciales de entrega, se procederá al registro débito en las cuentas y subcuentas adecuadas de la clase 1-ACTIVOS, 5-GASTOS, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, según corresponda a la naturaleza del servicio o bien recibido, y un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, o en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000061751 DEL 07-11-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Derechos en Fideicomiso Ingresos diversos Gastos diversos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las operaciones relacionadas con la ejecución del Convenio celebrado con la Agencia Nacional de Infraestructura Virgilio Barco Vargas a través de fiducia mercantil.

Doctora

DORA MERCEDES RINCÓN SANCHEZ  
Directora Administrativa de la División de Contabilidad  
Consejo Superior de la Judicatura  
Bogotá, D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550003586-2 del 15 de octubre de 2019, en la cual señalan:

El Consejo Superior de la Judicatura suscribió el Convenio Marco Interadministrativo de Cooperación y Colaboración No. 069 de 2017, con la Agencia Nacional de Infraestructura Virgilio Barco Vargas - ANIVBV para formular, estructurar y ejecutar proyectos inmobiliarios y/o de infraestructura física de iniciativa del Consejo, señalando los inmuebles que serán objeto de desarrollo inmobiliario, a través de acuerdos particulares que definan de manera concertada las partes.

En los Acuerdos Específicos de Cooperación y Colaboración No. 218 de 2017 y No. 230 de 2018, se determinó que los aportes que se destinarán a financiar todos los gastos necesarios para el cumplimiento del objeto de los presentes acuerdos específicos, y los costos por concepto de asistencia técnica y gestión en que incurra la Agencia se ejecutarán con cargo al Patrimonio Autónomo constituido para el desarrollo del proyecto, señalando que los costos por concepto de la asistencia técnica y gestión, se reconocerán a favor del Patrimonio Autónomo FC Agencia Nacional Inmobiliaria VBV —PAM, y serán descontados por la Agencia previa revisión y autorización del Comité Fiduciario.

Lo anterior origina que el Consejo Superior de la Judicatura reporte en Operaciones Recíprocas a la Agencia ANIVBV por valor de \$1.086.519.000.

La Price Waterhouse Coopers A.G., firma auditora de la Agencia ANIVBV, en los meses de Julio y Septiembre de 2019, ha requerido al Consejo Superior de la Judicatura, con respecto a la diferencia del saldo en la cuenta recíproca 580206-Adquisición de Bienes y Servicios, del primer y segundo trimestre del 2019, manifestando su desacuerdo ya que la ANIVBV no reporta al Consejo Superior de la Judicatura, aduciendo que el registro contable debe ser a la cuenta del gasto que corresponda -Asistencia Técnica-, con el Nit del patrimonio autónomo, por lo que pregunta:

1. ¿Es correcto registrar en la cuenta del gasto, Comisiones y al Nit de la Agencia, los \$1.086.519.000 descontados por concepto de asistencia técnica y gestión? Operación que se está registrando:

Débito

5802 Comisiones

580206 Adquisición de Bienes y Servicios

580206001 Adquisición de Bienes y Servicios

Nit 900.483.991 Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas.

2. ¿Se debe reportar a la ANIVBV, en operaciones recíprocas, teniendo en cuenta que la Agencia no ha constituido a su favor el Patrimonio Autónomo FC Agencia Nacional Inmobiliaria VBV —PAM por el valor de la asistencia técnica descontada?

3. ¿El Consejo Superior de la Judicatura debe registrar los movimientos financieros por concepto de pagos a proveedores, cargos financieros, y rendimientos que se generan en los patrimonios autónomos de la Asistencia Técnica encargos N°s 127007625 y 127007580, por estar constituidos a nombre del Consejo Superior de la Judicatura, o le corresponde a la Agencia por ser recursos descontados a su favor por concepto de gestión?

## CONSIDERACIONES

El 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.”

Artículos 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.

(...)

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 beneficiarias, 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.

Parágrafo 2°. La Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas determinará en cada caso el o los mecanismos de participación que permitirán adelantar los respectivos proyectos”. (Subrayado fuera de texto)

Con base en las anteriores normas el Consejo Superior de la Judicatura suscribió un Convenio Marco Interadministrativo de Cooperación y Colaboración N° 069 de 2017 con la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas y los siguientes Acuerdos Específicos de Cooperación y Colaboración:

No. 218 de 2017 al cual corresponden:

Encargo N. 127007624 a nombre de PA.FC.PAD-Consejo Superior de la Judicatura (Proyecto)

Encargo N. 127007625 a nombre de PA.FC.PAD-Consejo Superior de la Judicatura (Asistencia Técnica).

No. 230 de 2018, al cual corresponden:

Encargo N.127007579 a nombre de PA.FC.PAD.CJS Tribunales Medellín (Proyecto)

Encargo N.127007580 a nombre de PA.FC.PAD.CJS Tribunales Medellín (Asistencia Técnica)

De los anteriores, el Acuerdo de Cooperación y Colaboración No. 218 de 2017 señala en sus cláusulas:

“CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO: Aunar esfuerzos para desarrollar de manera conjunta la gestión inmobiliaria de la adquisición de predios e inmuebles que atiendan necesidades de la Rama Judicial en materia de infraestructura física propia para el funcionamiento de sus sedes administrativas y/o judiciales a nivel nacional.

(...)

CLÁUSULA TERCERA.- DESTINACIÓN DE LOS APORTES: Los aportes efectuados por EL CONSEJO se destinarán a financiar todos los gastos necesarios para desarrollar la gestión inmobiliaria objeto del presente Acuerdo Específico, incluyendo los costos en que incurra LA AGENCIA por concepto de gestión por valor de (...) los cuales se reconocerán a favor del PATRIMONIO AUTÓNOMO FC AGENCIA NACIONAL INMOBILIARIA VBV –PAM, se ejecutarán con cargo al patrimonio autónomo constituido para el desarrollo del proyecto y serán descontados por LA AGENCIA una vez ingresen los recursos aportados.

PARÁGRAFO PRIMERO: El valor de la comisión fiduciaria que se genere como consecuencia del contrato de fiducia mercantil que se suscriba para la ejecución del proyecto, será asumido con cargo a los recursos del patrimonio autónomo.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Los rendimientos financieros generados por los recursos fideicomitidos serán reinvertidos en los proyectos objeto del presente Acuerdo Específico de acuerdo con la normatividad presupuestal vigente y con lo previsto en el parágrafo 1° del artículo 2.4.1.2.3 del Decreto 1081 de 2015. Una vez se liquide el patrimonio autónomo constituido para la ejecución del objeto del presente convenio, y en caso de resultar saldos no ejecutados junto con sus rendimientos éstos serán reintegrados a la Tesorería Nacional en las cuentas de la Rama Judicial.”

De otra parte, el contrato de Fiducia Mercantil irrevocable de Administración y Pagos suscrito entre la Fiduciaria Colpatria S.A. y el Patrimonio Autónomo FC AGENCIA NACIONAL INMOBILIARIA VBV – PAM, señala:

CONSIDERACIONES PRELIMINARES:

(...)

“3) Que con el propósito de promover la estructuración de modelos innovadores de financiamiento y participación privada que permitan el desarrollo de una infraestructura física para la gestión pública y la atención al ciudadano, el parágrafo 2° del mencionado artículo 245 de la Ley 1753 de 2015, autorizó “(…) la contratación de fiducias mercantiles para el desarrollo de los proyectos de la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, en las que pueden participar las entidades públicas del orden nacional y territorial.”

4) Que de acuerdo con lo anterior, LA AGENCIA Y LA FIDUCIARIA celebraron el Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos N° 102 de 2016, con el objeto de constituir un Patrimonio Autónomo Matriz (el PAM) para la formulación, estructuración y desarrollo de los proyectos que determine LA AGENCIA en cuyo esquema se incluyó la constitución de patrimonios autónomos derivados (o PAD) que involucren cualquier negocio fiduciario permitido por la Ley que sirva de instrumento para el ejercicio de las funciones de LA AGENCIA.

5) Que la AGENCIA Y EL CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA, el veintidós (22) de diciembre de dos mil diecisiete (2.017) suscribieron el Acuerdo Específico de Cooperación y Colaboración 2017 derivado del Convenio Interadministrativo de Cooperación y Colaboración No. 069 (CONSEJO) de 2017 -25 (LA AGENCIA) celebrado dos de agosto de dos mil diecisiete (2017) cuyo objeto consiste en “Aunar esfuerzos para desarrollar de manera

conjunta la gestión inmobiliaria de la adquisición de predios e inmuebles que atiendan necesidades de la Rama Judicial en materia de infraestructura física propia el funcionamiento de sus sedes administrativas y/o judiciales a nivel nacional.”

(...)

7) Que en virtud del referido Convenio Interadministrativo, corresponde al CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA “Constituir, con los activos adelante relacionados, el Patrimonio Autónomo Derivado (PAD) en el cual se administrarán los dineros y/o bienes inmuebles que atiendan necesidades de la Rama Judicial en materia de infraestructura física propia el funcionamiento de sus sedes administrativas y/o judiciales a nivel nacional”. Todo de conformidad con el Acuerdo específico de Cooperación y Colaboración N° 218 de 2017 suscrito el 22 de diciembre de 2017 y el Convenio Marco interadministrativo de Cooperación y Colaboración N° 069 de 2017 entre la AGENCIA Y EL CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA.

(...)

10) Que conforme a las estipulaciones del mencionado Convenio Interadministrativo, el mecanismo de gestión definido por las partes para lograr la ejecución del proyecto será la constitución de un Patrimonio Autónomo en desarrollo de un Contrato de Fiducia Mercantil. (...)

CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO Constituir con los activos adelante relacionados, el Patrimonio Autónomo Derivado (PAD) en el cual se administrarán los dineros y/o bienes inmuebles necesarios para el desarrollo del proyecto el cual tiene por objeto “Aunar esfuerzos para desarrollar de manera conjunta la gestión inmobiliaria de la adquisición de predios e inmuebles que atiendan necesidades de la Rama Judicial en materia de infraestructura física propia el funcionamiento de sus sedes administrativas y/o judiciales a nivel nacional”. Todo de conformidad con el Convenio Marco interadministrativo de Cooperación y Colaboración N° 069 de 2017 del dos (2) de agosto de dos mil diecisiete (2017) y Acuerdo Especifico de Cooperación y Colaboración N° 2018 de 2017 suscrito el veintidos (22) de diciembre de dos mil diecisite (2017) entre la AGENCIA Y EL CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA

(...)

CLÁUSULA CUARTA. CONSTITUCIÓN DEL PAD. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 126, 127, 1233 y 1238 del código de Comercio, con la celebración del presente Contrato y la transferencia de los activos atrás relacionados, se constituye un patrimonio



autónomo, exclusivamente destinado a la ejecución del objeto del presente Contrato y que se denomina PATRIMONIO AUTÓNOMO FC – PAD CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA. (...)” (Subrayados fuera de texto)

En relación con la normativa del Régimen de Contabilidad Pública, la Resolución 386 de 2018 incorporó al Marco normativo para las entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para los recursos entregados en Administración, el cual señala:

#### “1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que 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 o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS (...)

### 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria. Los mayores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso se registrarán debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa disminución del gasto por la pérdida, si a ello hay lugar. (...)

Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, previa disminución del ingreso por la ganancia, si a ello hay lugar, y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. ( ...)  
(Subrayados fuera de texto)

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 sus modificaciones, describe la cuenta 1926 DERECHOS EN FIDEICOMISO, como: “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.”

### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

En desarrollo de la autorización que el parágrafo 2° del artículo 245 de la Ley 1753 de 2015, le otorgó a la Agencia Nacional Inmobiliaria VBV para suscribir Fiducias mercantiles para el desarrollo de los proyectos en las que pueden participar las entidades públicas del orden nacional y territorial, la Agencia celebró con la Fiduciaria Colpatría el Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos N° 102 de 2016, con el objeto de constituir un Patrimonio Autónomo Matriz (el PAM) para la formulación, estructuración y desarrollo de los proyectos que determine la Agencia.

En el esquema del Patrimonio Autónomo Matriz-PAM, se incluyó la constitución de patrimonios autónomos derivados – PAD, como instrumento para incorporar los diferentes negocios que en ejercicio de sus funciones la Agencia desarrolle.

Con base en lo anterior, para la administración de los recursos destinados al cumplimiento del Convenio interadministrativo suscrito entre el Consejo Superior de la Judicatura y la Agencia Nacional Inmobiliaria VBV, se constituyó un Patrimonio autónomo derivado-PAD, exclusivamente destinado a la ejecución del convenio y que se denomina PATRIMONIO AUTÓNOMO FC – PAD CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA.

Como al Patrimonio autónomo derivado, le aplican las mismas reglas del Patrimonio autónomo matriz y este último se constituyó como una Fiducia mercantil, los hechos económicos derivados de la administración de los recursos entregados por el Consejo Superior de la Judicatura en desarrollo del Convenio Marco Interadministrativo de Cooperación y Colaboración N° 069 de 2017 con la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas y los correspondientes Acuerdos Específicos de Cooperación y Colaboración, deberán reconocerse en la contabilidad del Consejo conforme a lo dispuesto para la Fiducia Mercantil en el Procedimiento contable para los recursos entregados en Administración, descrito en las consideraciones.

En consecuencia, en relación con las preguntas realizadas:

**1.** ¿Es correcto registrar en la cuenta 5802-COMISIONES, los gastos, Comisiones con el Nit de la Agencia, los \$1.086.519.000 descontados por concepto de asistencia técnica y gestión?

El Procedimiento para los recursos entregados en administración señala que cuando se trata de Fiducia mercantil, los recursos aportados al Patrimonio autónomo se reconocen como unos derechos en fideicomiso en la subcuenta 192603- Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, los cuales deben mantenerse actualizados.

Para la actualización, cuando el valor de los derechos en el Patrimonio autónomo disminuyen, los menores valores obtenidos con respecto a los derechos en fideicomiso registrados, deben reconocerse 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-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, por lo que no es correcto afectar el estado de resultados en la cuenta 5802-COMISIONES. Es pertinente señalar que en la subcuenta del gasto para identificar los gastos de Asistencia técnica pueden utilizar auxiliares para cada Acuerdo.

Ahora bien, si el valor de los derechos en fideicomiso se incrementa, la variación se reconocerá 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.

De otra parte, en relación con los Patrimonios autónomos constituidos para el desarrollo de los proyectos, 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, el Consejo Superior de la Judicatura debitará las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los activos recibidos del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

**2.** ¿Se debe reportar a la ANIVBV, en operaciones recíprocas, teniendo en cuenta que la Agencia no ha constituido a su favor el Patrimonio Autónomo FC Agencia Nacional Inmobiliaria VBV —PAM por el valor de la asistencia técnica descontada?

La Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, como entidad encargada de la coordinación, gestión, administración de los bienes y recursos de cada proyecto en forma separada en cumplimiento del convenio, debe llevar el control de los recursos entregados al Patrimonio Autónomo PAD, para lo cual acredita la subcuenta 930804-Recursos entregados Fiducia mercantil, de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS con débito a la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Así mismo, como entidad ejecutora, la Agencia deberá controlar en su contabilidad, durante toda la vida del proyecto, la información relacionada con 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 Proyecto de Inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), con crédito 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.

De manera que, la Agencia lleva el control del proyecto en cuentas de orden y el Consejo registra los Derechos en fideicomiso, por lo que no requiere reportar saldos en el informe de operaciones recíprocas.

**3. ¿El Consejo Superior de la Judicatura debe registrar los movimientos financieros por concepto de pagos a proveedores, cargos financieros, y rendimientos que se generan en los patrimonios autónomos de la Asistencia Técnica encargos Nos 127007625 y 127007580, por estar constituidos a nombre del Consejo Superior de la Judicatura, o le corresponde a la Agencia por ser recursos descontados a su favor por concepto de gestión?**

La contabilidad en donde la Fiduciaria registra las operaciones de los Patrimonios autónomos reconoce en detalle los hechos económicos según su naturaleza, esto es, activos, pasivos, ingresos o gastos, constituyendo esta contabilidad el soporte de los registros que el Consejo realiza para reconocer el aumento o disminución de los derechos en fideicomiso.

En consecuencia, corresponde al Consejo Superior de la Judicatura registrar las variaciones del valor de los derechos fiduciarios, a la Agencia Nacional IVBV el control de los recursos y de los proyectos conforme a lo indicado anteriormente y a la Fiduciaria el detalle de las operaciones de los patrimonios autónomos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000061791 DEL 07-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuentas por cobrar que no cumplen con la definición de activo y que por su antigüedad, ya prescribieron. Reconocimiento de los hechos económicos que se encuentran en procesos litigiosos o demandas.

Doctora

MIRYAN MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN

Sub Contadora de Centralización

Contaduría General de la Nación

Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003511-2, del 02 de octubre de 2019 en la cual se señala:

“Respetuosamente solicito análisis correspondiente a los siguientes numerales:

1. ¿Es viable el reconocimiento contable del concepto de Retención en la Fuente a Título de IVA, en calidad de sujeto pasivo, para las entidades que hacen parte del Marco Normativo para entidades de Gobierno?
2. De ser viable, ¿cuál sería el código contable en el que se debe registrar el concepto mencionado en el punto uno?

Lo anterior, de conformidad con la solicitud de la Unidad Nacional de Protección (UNP):

“Teniendo en cuenta que la Unidad Nacional de Protección, a partir del mes de abril de 2019, actualizó el RUT con la responsabilidad 48 impuesto sobre las ventas — IVA y Autorización de la Numeración de Facturación, debido a que los servicios que está vendiendo, Servicios de Seguridad y Escolta y Arrendamiento de vehículos blindados y convencionales, están gravados a la tarifa general y que fueron exigidos facturar por las diferentes entidades del orden nacional y territorial.

En la facturación que emite la UNP, al momento del pago las entidades nos están practicando retención en la fuente a título de IVA, valores que no hemos podido contabilizar debido a que la cuenta 190708001 “Anticipo de impuesto a las ventas” no está parametrizada para la entidad en el SIIF Nación II.

La entidad empezó a facturar con IVA a partir del mes de junio de 2019, por lo anterior de manera atenta se solicita la parametrización.” (Sic) (Subrayado fuera de texto)

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

### CONSIDERACIONES

En Sentencia C-102/15 de la Corte Constitucional, se precisa:

“CONTRIBUYENTE-Responsable directo pago del tributo

El contribuyente, que en sentido estricto aparece como el sujeto pasivo de la relación tributaria, es el responsable directo del pago del tributo, es decir, aquella persona, natural o jurídica, o el ente sin personería jurídica, que debe soportar la carga impositiva siempre que realice o ejerza el hecho generador de la obligación fiscal de carácter sustancial.

AGENTE RETENEDOR-No se asemeja a contribuyente/AGENTE RETENEDOR-Obligación autónoma y de doble vía

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.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Estatuto Tributario en los artículos 437-1 y 437-2 del Título III. Responsables del impuesto, del Libro Tercero. Impuesto sobre las ventas, determina lo siguiente:

“ARTICULO 437-1. RETENCIÓN EN LA FUENTE EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. <Artículo modificado por el artículo 42 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas, se establece la retención en la fuente en este impuesto, la cual deberá practicarse en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.

<Inciso modificado por el artículo 5 de la Ley 1943 de 2018. El nuevo texto es el siguiente:> La retención podrá ser hasta del cincuenta por ciento (50%) del valor del impuesto, de acuerdo con lo que determine el Gobierno nacional. En aquellos pagos en los que no exista una retención en la fuente especial establecida mediante decreto reglamentario, será aplicable la tarifa del quince por ciento (15%).

(...)

ARTICULO 437-2. AGENTES DE RETENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. <Artículo adicionado por el artículo 9o. de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados:

1. Las siguientes entidades estatales:

La Nación, los departamentos, el distrito capital, y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.

2. <Numeral modificado por el artículo 49 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sean o no responsables del IVA, y los que mediante resolución de la DIAN se designen como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas.

(...)

3. <\*Texto sustituido según el artículo 18 Ley 1943 de 2018> <Numeral modificado por el artículo 180 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Las personas del régimen común\* <régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)>,



que contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a los mismos.

(...)

5. <Numeral adicionado por el artículo 25 de la Ley 633 de 2000. El nuevo texto es el siguiente:> Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito y sus asociaciones, en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a las personas o establecimientos afiliados. El valor del impuesto no hará parte de la base para determinar las comisiones percibidas por la utilización de las tarjetas débito y crédito.

Cuando los pagos o abonos en cuenta en favor de las personas o establecimientos afiliados a los sistemas de tarjetas de crédito o débito, se realicen por intermedio de las entidades adquirentes o pagadoras, la retención en la fuente deberá ser practicada por dichas entidades.

(...)

PARAGRAFO 1o. <Parágrafo modificado por el artículo 25 de la Ley 633 de 2000. El nuevo texto es el siguiente:> La venta de bienes o prestación de servicios que se realicen entre agentes de retención del impuesto sobre las ventas de que tratan los numerales 1, 2 y 5 de este artículo no se registrará por lo previsto en este artículo.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De igual manera, la Guía para liquidación de impuestos del 28 de diciembre de 2017, en su versión N° 1 de la Alcaldía Mayor de Bogotá, determina:

“Casos en que no se práctica retención en la fuente por IVA

- Cuando la operación sujeta a retención se realiza entre una Entidad estatal y un Gran contribuyente.

- Cuando la operación sujeta a retención se realiza entre Entidades estatales. (...)”  
(Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1907- ANTICIPOS, RETENCIONES Y SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES, así:

**“1907- ANTICIPOS, RETENCIONES Y SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES****DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de los recursos a favor de la entidad por concepto de retenciones y anticipos de impuestos, así como los saldos a favor, originados en liquidaciones de declaraciones tributarias y contribuciones, que serán solicitados como devolución o compensación en liquidaciones futuras.”

**CONCLUSIÓN**

En sentencia C-102/15, se define al agente retenedor como la persona natural o jurídica, contribuyente o no contribuyente, sobre la cual el Estado descarga el ejercicio de una función pública, esto es, la obligación de recaudar y consignar a su nombre los dineros materia del tributo.

Para efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre las ventas, el numeral uno del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, establece como primer grupo de agentes de retención, las entidades estatales. Estas practicarán retención en la fuente a título de IVA cuando compren bienes o reciban servicios gravados con el impuesto a las ventas, de entidades responsables diferentes a Entidades estatales y Grandes contribuyentes.

Ahora bien, cuando las entidades estatales realicen operaciones de venta de bienes y prestación de servicios gravados con el impuesto a las ventas con entidades diferentes a Grandes contribuyentes y Entidades estatales, deberán reconocer un activo en el Estado de Situación Financiera por las retenciones a título de IVA que efectúen a su nombre, en la subcuenta 190790-Otros anticipos, retenciones y saldos a favor por impuestos y contribuciones de la cuenta 1907-ANTICIPOS, RETENCIONES Y SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES y a nivel de auxiliares o de la opción equivalente que permita la plataforma tecnológica, podrán efectuar las desagregaciones que requieran para la completa identificación del hecho económico.

Si las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios gravados con el impuesto a las ventas se realizan con Grandes contribuyentes y Entidades estatales, no habrá lugar a reconocer un activo en el Estado de Situación Financiera, toda vez que la retención a título de IVA no procede por expresa disposición del parágrafo uno del artículo 437-2 del Estatuto Tributario.

Bajo este contexto, el reconocimiento de la retención en la fuente del impuesto sobre las ventas dependerá, de la calidad que tenga el sujeto con el que se realicen las operaciones gravadas con el impuesto a las ventas.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192300060661 DEL 13-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de los saldos a favor por concepto de impuesto sobre las ventas, y utilización del IVA generado.

Doctor

MIGUEL ENRIQUE DÍAZ ROMERO

Coordinador del grupo de Contabilidad

Unidad Nacional de Protección

Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002528-2, en la cual se señala:

“La Unidad Nacional de Protección, entidad del orden nacional adscrita al Ministerio del Interior, dentro de su objeto misional está la de prestación de servicios de Seguridad y Escolta, servicios que se prestan tanto a beneficiarios del Programa de Protección como a entidades del orden nacional y territorial.

Los servicios de Seguridad y Escolta que se vienen prestando a las entidades, al momento de la facturación no se les venía cobrando IVA, pero según la norma estos servicios están gravados a la tarifa general y es por esta razón que las entidades nos empezaron a exigir a relacionar el IVA dentro de la facturación; teniendo en cuenta esas exigencias, la Unidad empezó a facturar a partir del mes de mayo de 2019 IVA en cada uno de los servicios prestados.

La pregunta va encaminada a lo siguiente:

1-) Como a partir de mayo de 2019 se empezó a contabilizar IVA en la facturación y este a su vez nos está quedando como saldo a favor al momento de la presentación, debido a que el IVA pagado es mayor que el facturado, contablemente como podemos llevar ese saldo a favor en razón a que siempre nos va a quedar saldo a favor en cada uno de los periodos

presentados o si esa diferencia de saldo a favor las puedo seguir llevando al gasto como se venía contabilizando anteriormente cuando no se factura el IVA en los servicios de Seguridad y Escolta.

2- ) El valor del IVA facturado y contabilizado por pagar, lo puedo utilizar cuando lo recaude, teniendo en cuenta que al momento de la presentación de la declaración se presentó saldo a favor.”

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

### CONSIDERACIONES

El Estatuto Tributario establece en los artículos 420, 483, 485, 601, 602, 815, y 850:

“ARTICULO 420. HECHOS SOBRE LOS QUE RECAE EL IMPUESTO. <Artículo modificado por el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

(...)

c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos;

ARTICULO 483. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO PARA LOS RESPONSABLES DEL REGIMEN COMUN. El impuesto se determinará:

El impuesto se determinará:

a. En el caso de venta y prestación de servicios, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas, y los impuestos descontables legalmente autorizados.

ARTICULO 485. IMPUESTOS DESCONTABLES. <Artículo modificado por el artículo 56 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Los impuestos descontables son:

a. El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios,

b. El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles.

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

ARTICULO 601. QUIÉNES DEBEN PRESENTAR DECLARACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. <Artículo modificado por el artículo 62 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Deberán presentar declaración y pago del impuesto sobre las ventas, según lo dispuesto en el artículo 600 de este Estatuto, los responsables de este impuesto, incluidos los exportadores. (...)

ARTICULO 602. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN BIMESTRAL <Y CUATRIMESTRAL> DE VENTAS. La declaración bimestral <y cuatrimestral> deberá contener:

1. El formulario, que para el efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales<1>, debidamente diligenciado.
2. La información necesaria para la identificación y ubicación del responsable.
3. La discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables del impuesto sobre las ventas.
4. La liquidación privada del impuesto sobre las ventas, incluidas las sanciones cuando fuere del caso. (...)

ARTICULO 815. COMPENSACIÓN CON SALDOS A FAVOR. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán:

- a) Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable.
- b) Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.

PARÁGRAFO. <Parágrafo modificado por el artículo 64 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la compensación de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, solo

podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481 de este Estatuto, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 de este Estatuto, por los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto y por aquellos que hayan sido objeto de retención. (...)

ARTICULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. <Artículo modificado por el artículo 49 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

PARÁGRAFO 1o. <Parágrafo modificado por el artículo 66 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481 de este Estatuto, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 de este Estatuto, por los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto y por aquellos que hayan sido objeto de retención. (...)" (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el Catálogo General de Cuentas de las Entidades de Gobierno, describe la cuenta 1907- ANTICIPOS, RETENCIONES Y SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES, de la siguiente forma:

"1907-ANTICIPOS, RETENCIONES Y SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos a favor de la entidad por concepto de retenciones y anticipos de impuestos, así como los saldos a favor, originados en liquidaciones de declaraciones tributarias y contribuciones, que serán solicitados como devolución o compensación en liquidaciones futuras." (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

Es preciso señalar que, de conformidad con el artículo 815 y 850 del Estatuto Tributario, los responsables del impuesto sobre las ventas que liquiden saldos a favor podrán, imputar dicho saldo a favor, o solicitar su compensación o devolución. La imputación, compensación o devolución, sólo podrá ser solicitada por responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1, 468-3 y 481 del Estatuto Tributario, así como los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477.

En este sentido, si los servicios prestados por la Unidad Nacional de Protección se encuentran señalados en alguno de los artículos del párrafo anterior, la entidad podrá trasladar los saldos a favor a la subcuenta 190705- Saldo a favor de impuesto a las ventas de la cuenta 1907- ANTICIPOS, RETENCIONES Y SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES, en atención al Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

Por su parte, si los servicios prestados por la entidad no están expresados en los artículos 468-1, 468-3, 481 y 477 del Estatuto Tributario, la Unidad Nacional de Protección deberá trasladar los saldos a favor a la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Ahora bien, la pregunta 2 que trata de si el valor del IVA facturado y contabilizado por pagar se puede utilizar cuando se recaude, teniendo en cuenta que al momento de la presentación de la declaración se presentó saldo a favor, se traslada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, lo anterior atendiendo lo estipulado en el artículo 21 de la Ley 1755 de 2015.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000068901 DEL 02-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Ingresos de transacciones sin contraprestación Propiedades planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los recursos entregados en administración Tratamiento contable de los avances y anticipos entregados Reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación Erogaciones en la medición inicial de propiedades, planta y equipo

Doctor  
FREDY ALEXANDER VERDUGO  
Profesional Especializado  
Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003701-2 el día 23 de octubre del 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“1- La Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía, ha suscrito convenios con entidades públicas, y contratos con empresas privadas. Sobre los convenios ha dado recursos, registrados en la subcuenta 190801 –En Administración, de la cuenta 1908 –RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. De los contratos se han entregado recursos a título de anticipo registrados en la subcuenta 190604 –Anticipo para adquisición de Bienes y Servicios, de la cuenta 1906 –AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Dichos convenios y contratos debieron ser liquidados hace más de 3 (tres) años, de acuerdo con el pazo de ejecución establecido contractualmente.

La oficina jurídica, encargada de dar trámite a la liquidación de contratos y convenios, y la supervisión de los mismos, remiten “Resolución por medio de la cual se adopta el balance financiero y se declara la pérdida de competencia para liquidar el contrato/convenio...”, con base en el artículo 11 de la ley 1150 de 2007 el cual cita:



“DEL PLAZO PARA LA LIQUIDACIÓN DE LOS CONTRATOS: La liquidación de los contratos se hará de mutuo acuerdo dentro del término fijado en los pliegos de condiciones o sus equivalentes, o dentro del que acuerden las partes para el efecto. De no existir tal término, la liquidación se realizará dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la expiración del término previsto para la ejecución del contrato o a la expedición del acto administrativo que ordene la terminación, o a la fecha del acuerdo que la disponga.

En aquellos casos en que el contratista no se presente a la liquidación previa notificación o convocatoria que le haga la entidad, o las partes no lleguen a un acuerdo sobre su contenido, la entidad tendrá la facultad de liquidar en forma unilateral dentro de los dos (2) meses siguientes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 136 del C. C. A.

Si vencido el plazo anteriormente establecido no se ha realizado la liquidación, la misma podrá ser realizada en cualquier tiempo dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término a que se refieren los incisos anteriores, de mutuo acuerdo o unilateralmente, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 136 del C. C. A.

Los contratistas tendrán derecho a efectuar salvedades a la liquidación por mutuo acuerdo, y en este evento la liquidación unilateral solo procederá en relación con los aspectos que no hayan sido objeto de acuerdo.”

Es decir, los contratos y convenios que hayan superado 30 (treinta) meses posteriores a los plazos inicialmente concedidos se dan por terminados mediante esta figura, la de pérdida de competencia.

a- ¿Cuál es el tratamiento contable de los recursos transferidos como 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y 1906 –AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, cuando no hay una certificación de cumplimiento que permita amortizar estos valores, sino que se emite una resolución que declara la pérdida de competencia para liquidar el contrato o convenio?

b- ¿Se deben amortizar estos recursos de acuerdo con el tipo de gasto que se pactó en el contrato/convenio (servicio, honorario) si la resolución de pérdida de competencia manifiesta que los mismos fueron ejecutados, o se reconocen como otro tipo de gasto (otros gastos)?

c- ¿Si los recursos entregados a título de anticipo no fueron ejecutados, pero se perdió la competencia para liquidar el contrato, es procedente amortizar estos valores? ¿En qué cuenta se debe reconocer el gasto?

d- ¿Tratándose de convenios con entidades estatales, cuyos recursos entregados en administración no fueron ejecutados, y que por disposiciones legales deben ser

recuperados, se debe reclasificar el saldo de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN?

e- ¿La resolución expedida, que declara la pérdida de competencia, debe ordenar al área contable la amortización o reconocimiento del gasto, o se da por entendido que debe amortizarse o reconocerse el gasto de ese valor entregado a título de anticipo o recurso en administración? ¿Cuál sería el documento soporte para amortizar esos recursos?

2- Se ha firmado un convenio con una entidad pública, en la que se registra un único desembolso en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, para su ejecución.

Dicho convenio terminó su plazo para ejecución, y la supervisión del mismo ha elaborado el correspondiente informe técnico y financiero con el fin de iniciar el proceso de liquidación. Una vez finalizado el plazo de ejecución, se cuenta con cuatro meses para liquidar el convenio, tiempo en el cual el supervisor verifica el cumplimiento de todos los requisitos contractuales y procede a levantar el acta de liquidación.

Ante este escenario surgen las siguientes dudas:

a- ¿En qué momento se debe realizar la amortización de los recursos entregados en administración, cuando se emite el informe del supervisor, o cuando queda en firme el acta de liquidación?

b- ¿Dadas las disposiciones que suelen establecerse en las actas de liquidación, las cuales pueden diferir del informe inicial levantado por el supervisor, prevalece el acta de liquidación o el informe del supervisor?

c- Si se trata de un contrato, en el que se han establecido pagos parciales, y sobre los cuales se tramita factura de venta, ¿se debe amortizar el anticipo con el informe de ejecución sin que se tramite la factura, aun cuando la forma de pago establece que la amortización se hará en el siguiente pago previa presentación de la factura, y que la factura incluye el valor del anticipo entregado?

3- La entidad ha suscrito convenio con una empresa privada en la que se establece la función de adquirir predios. Por disposiciones del convenio, la empresa que entregó los recursos (empresa privada) a la entidad pública los cede (los predios) a título gratuito.

Ante este escenario surgen los siguientes interrogantes:

a- ¿Cómo debe ser la contabilización del ingreso de estos bienes, que estarán bajo el control de la entidad pública, la cual asume los riesgos y de los cuales espera obtener los beneficios futuros?

b- ¿Cuál es el costo atribuible al bien si se desembolsaron exclusivamente los recursos del valor de la escritura, recursos que son inicialmente de la empresa privada?

c- ¿Si el vendedor incurrió en los gastos de registro, se pueden llevar estos pagos como mayor valor del inmueble?

d- ¿Si el bien se adquirió con los recursos del convenio (de la empresa privada) y la entidad contable pública asumió el gasto del avalúo del inmueble o los gastos de registro, son estos un mayor valor del bien?

e- ¿En la adquisición de bienes, los gastos notariales, trámites de registro y estampillas pagados con recursos de la entidad pública pueden ser reconocidos como mayor valor del bien si estos son una formalidad legal (forma) pero el bien no requiere de los mismos para prestar el servicio (esencia)? ¿Ocurre lo mismo si es un inmueble, donde el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del bien?

4- El registro de visitas técnicas que se requieren para el trámite de las licencias y permisos, y el control y seguimiento que se hace sobre las licencias ambientales concedidas, que se requiere para mantener dicha autorización, ¿se debe registrar en la misma cuenta, o en la de servicios por asistencia técnica?

5- ¿Cómo se registran los abonos a acuerdos de pago? ¿Son un abono a la deuda del tercero?

6-¿Se pueden registrar en cuentas de orden los valores por concepto de tasas las cuales, debido a factores externos, presentan incertidumbre para su pago, registrándose en cuentas de balance solo cuando efectivamente se realice el recaudo?

7- ¿Los recursos entregados en administración (y recibidos) para la construcción de bienes inmuebles y adquisición de bienes muebles, que se convierten en activos para quien administra los recursos, al momento de su amortización deben ser registrados como una transferencia?"

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

## CONSIDERACIONES

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, establece:

### “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.

**Asociación:** el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.

**Periodo contable:** corresponde al tiempo máximo en que la 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.”

### **Consideraciones sobre el anticipo:**

El párrafo del artículo 40 de la Ley 80 de 1993, por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, estipula:

“Artículo 40. Del contenido del contrato estatal. Las estipulaciones de los contratos serán las que de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en esta ley, correspondan a su esencia y naturaleza.

Las entidades podrán celebrar los contratos y acuerdos que permitan la autonomía de la voluntad y requieran el cumplimiento de los fines estatales.

En los contratos que celebren las entidades estatales podrán incluirse las modalidades, condiciones y, en general, las cláusulas o estipulaciones que las partes consideren necesarias y convenientes, siempre que no sean contrarias a la Constitución, la ley, el orden público y a los principios y finalidades de esta ley y a los de la buena administración.

(...)

PARÁGRAFO. En los contratos que celebren las entidades estatales se podrá pactar el pago anticipado y la entrega de anticipos, pero su monto no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del valor del respectivo contrato.

Los contratos no podrán adicionarse en más del cincuenta por ciento (50%) de su valor inicial, expresado éste en salarios mínimos legales mensuales.”

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, manifestó:

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

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

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más

importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada.

(...)

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

Por su parte, la misma Sección del Consejo de Estado, en Sentencia con Rad. 31682 del 12 de febrero de 2014, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, señaló:

“Por último resulta relevante poner de presente que la fuente normativa de estos dos conceptos, tal como ya se anotó, encuentra su fundamento en el parágrafo del artículo 40 del Estatuto de Contratación Estatal cuyo propósito al incluirlos dentro del mismo precepto más que fincar unas diferencias en su trato jurídico, radica en establecer un límite cuantitativo máximo que no podrá excederse a la hora de pactar su entrega, límite que se justifica en cuanto las cantidades a desembolsar salen del tesoro público y por tal razón debe tenerse especial cuidado en su manejo.

En consecuencia, para determinar la modalidad de pago pactada en cada caso concreto habrá de acudirse al tenor en que la misma fue plasmada por la entidad estatal en el pliego de condiciones y por las partes en el respectivo negocio jurídico.

Ahora bien, en atención a lo expuesto la Sala considera que pese a que en el caso en examen se encuentra que en el pliego de condiciones se pactó la obligación de efectuar un pago anticipado, al paso que en el contrato se estipuló la entrega de la misma parte del precio a título de anticipo, lo cierto es que establecer con absoluta exactitud cuál fue la modalidad de pago acordada es un asunto que no cobra verdadera relevancia si se tiene en cuenta que por un lado en ambos textos contractuales los términos pactados en cuanto a la forma de pago fueron casi idénticos y de otra parte, sea que se trate de anticipo o de pago anticipado, ciertamente en ambos casos se trata de la obligación que asumió la entidad estatal contratante de pagar, bajo la modalidad correspondiente, el precio acordado como contraprestación a las obligaciones que a su turno asumió el contratista particular y las

consecuencias por razón de la inobservancia por parte de la entidad estatal serían las mismas”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y su dinámica, así:

#### “DESCRIPCIÓN

Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

#### 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).

#### **Consideraciones sobre los recursos entregados en administración:**

El numeral 3 del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

#### “3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

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.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

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.

Este procedimiento incluye el registro contable de: i) la entrega de recursos en efectivo para el pago de obligaciones, ii) la administración y venta de bienes, iii) el rendimiento de los recursos entregados, iv) las comisiones y v) la restitución de los recursos administrados a la entidad.

(...)

## 5. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que entregan recursos en administración deberán implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas. Lo anterior, con independencia de que durante la ejecución del contrato o convenio de administración los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad fiduciaria o de la entidad que administra los recursos, según sea el caso.” (Subrayado fuera de texto).

### Consideraciones sobre Ingresos de transacciones sin 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.

(...)

### 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

23. Las transferencias en efectivo se medirán por el valor recibido. En caso de que la transferencia se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

24. Las condonaciones de deudas y las deudas asumidas por terceros, se medirán por el valor de la deuda que sea condonada o asumida.

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

## Consideraciones sobre propiedades planta y equipo

La Norma de Propiedades, planta y equipo, contenida en el Capítulo I Activos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexa a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (...)

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 ... ; 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. (...)

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.” (Subrayado fuera de texto).

## Consideraciones sobre corrección de errores

El numeral 4.3 de la norma de 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.

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.”

### **Consideraciones sobre ingresos con contraprestación**

La Norma de ingresos de transacciones con contraprestación, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, establece:

#### **“2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN**

(...)

##### **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.”

### **Consideraciones sobre soportes de contabilidad**

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016, señala:

#### **“4.1. Soportes de contabilidad**

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen 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.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, me permito atender sus inquietudes de la siguiente manera:

### Escenario 1

*a-¿Cuál es el tratamiento contable de los recursos transferidos como 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y 1906 –AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, cuando no hay una certificación de cumplimiento que permita amortizar estos valores, sino que se emite una resolución que declara la pérdida de competencia para liquidar el contrato o convenio?*

*c- ¿Si los recursos entregados a título de anticipo no fueron ejecutados, pero se perdió la competencia para liquidar el contrato, es procedente amortizar estos valores? ¿En qué cuenta se debe reconocer el gasto?*

No es conducente someter la amortización de los recursos entregados en administración y a título de anticipo a la suscripción del acta de liquidación del convenio o contrato, pues ello podría contravenir los principios de devengo, asociación y periodo contable, si la ejecución de tales modalidades negociales afecta más de un período contable, así como también conlleva al desconocimiento de la normativa que sobre el tratamiento contable de los recursos entregados en administración y anticipos ha expedido la CGN.

Para realizar el reconocimiento contable de los recursos entregados en administración se debe atender a lo estipulado en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado mediante la Resolución 386 de 2018, el cual establece que en la medida en que se realice la legalización o aplicación de los recursos se debe realizar la amortización de los mismos.

Frente a los avances y anticipos entregados, la dinámica de la cuenta 1906 –AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, establece que se acreditarán con, entre otros, el valor de los avances legalizados o anticipos aplicados producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes. Lo cual conlleva a que los anticipos, al igual que los recursos entregados en administración, se deben amortizar en la medida en que se legalicen o apliquen.

Con el objeto de cumplir con lo anterior, será indispensable que las entidades que entregan recursos en administración o a título de anticipo, implementen procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos.

Con ocasión de la suscripción del acta de liquidación deberán efectuarse los ajustes que eventualmente pudieran requerirse, a efectos de que el reconocimiento de los hechos económicos sea consistente con el marco normativo aplicable.

Ahora bien, en caso de que al momento de proferir la resolución que declara la pérdida de competencia para liquidar el contrato o convenio, se identifiquen saldos no aplicados o legalizados durante el plazo establecido, se deberá evaluar si estos serán ejecutados, recuperados o si no se espera que esto suceda.

En caso de que se espere que los recursos se legalicen o apliquen, se continuará realizando su amortización. Si se espera recibir el reembolso de dinero entregado a título de anticipo, las partidas inicialmente clasificadas como avances y anticipos entregados deberán ser reclasificadas a cuentas por cobrar y, por consiguiente, serán objeto de evaluación 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 533 de 2015 y sus modificaciones.

En caso de que no se espere que los recursos sean legalizados ni reembolsados, la entidad deberá proceder a realizar la baja en cuentas de las partidas que los representan y reclasificarlas a cuentas de orden, si así lo consideran pertinente.

***b- ¿Se deben amortizar estos recursos de acuerdo con el tipo de gasto que se pactó en el contrato/convenio (servicio, honorario) si la resolución de pérdida de competencia manifiesta que los mismos fueron ejecutados, o se reconocen como otro tipo de gasto (otros gastos)?***

Tratándose de recursos entregados en administración, con la ejecución del convenio, se reconocerá su amortización de acuerdo con la naturaleza de las erogaciones. Por lo cual se

recomienda al consultante examinar el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado mediante la Resolución 386 de 2018, pues en el mismo se establece: 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, 3.2. Administración y venta de bienes, 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración, 3.4. Comisiones.

Respecto a los recursos entregados a título de anticipo, con la ejecución del contrato, se reconocerá la amortización de acuerdo con la naturaleza de las erogaciones, mediante un débito en las cuentas y subcuentas adecuadas de la clase 1-ACTIVOS, 5-GASTOS, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, y un crédito en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Si en la resolución que declara la pérdida de la competencia se manifiesta que los recursos entregados en administración o a título de anticipo fueron totalmente legalizados, y se ha dado cabal cumplimiento al procedimiento anteriormente señalado, no deberán subsistir saldos al momento de la expedición de tal acto administrativo, pues en la medida de que los contratos o convenios fueron ejecutados, se debió realizar la amortización correspondiente. Por lo cual, si todos los recursos fueron aplicados o legalizados, deben encontrarse igualmente amortizados.

Si no se realizó la amortización de los recursos de conformidad con los lineamientos planteados, deberá corregirse el error atendiendo al numeral 4.3. Corrección de errores de períodos anteriores, de la Norma de Políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores. Lo cual implicará que si el error es material se deben reexpresar los saldos con el fin de que los estados financieros cumplan con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

**d- ¿Tratándose de convenios con entidades estatales, cuyos recursos entregados en administración no fueron ejecutados, y que por disposiciones legales deben ser recuperados, se debe reclasificar el saldo de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN?**

De conformidad con el numeral 3.5. Restitución de recursos entregados en administración, del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado mediante la Resolución 386 de 2018, con la restitución de los recursos, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

*e- ¿La resolución expedida, que declara la pérdida de competencia, debe ordenar al área contable la amortización o reconocimiento del gasto, o se da por entendido que debe amortizarse o reconocerse el gasto de ese valor entregado a título de anticipo o recurso en administración? ¿Cuál sería el documento soporte para amortizar esos recursos?*

Como se mencionó anteriormente, la amortización de los recursos entregados en administración y a título de anticipo se debe realizar en la medida en que la entidad que recibió los recursos los ejecute y aplique o legalice. El reconocimiento correspondiente a la amortización de las partidas ejecutadas es un imperativo per se, pues ello se desprende de la correcta aplicación del marco normativo y en especial de los principios de devengo, período contable y asociación.

Los soportes que respaldan la amortización de los recursos son los documentos que contienen información sobre su ejecución, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias, entre otros, dependiendo del objeto del contrato o convenio celebrado. El documento que respalda esta operación, corresponderá a aquel que mejor represente el hecho económico. Corresponde a la Entidad definir cuál(es) de ellos es(son) el apropiado (los apropiados).

## **Escenario 2**

*a- ¿En qué momento se debe realizar la amortización de los recursos entregados en administración, cuando se emite el informe del supervisor, o cuando queda en firme el acta de liquidación?*

*b- ¿Dadas las disposiciones que suelen establecerse en las actas de liquidación, las cuales pueden diferir del informe inicial levantado por el supervisor, prevalece el acta de liquidación o el informe del supervisor?*

Remitirse a los lineamientos planteados para el escenario 1.

*c- Si se trata de un contrato, en el que se han establecido pagos parciales, y sobre los cuales se tramita factura de venta, ¿se debe amortizar el anticipo con el informe de ejecución sin que se tramite la factura, aun cuando la forma de pago establece que la amortización se hará en el siguiente pago previa presentación de la factura, y que la factura incluye el valor del anticipo entregado?*

Bajo los principios de esencia sobre forma, devengo establecidos en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, los hechos económicos deben reconocerse en el momento en



que suceden, independientemente del instante en el cual se produce el flujo de efectivo y de la forma legal que representa el hecho.

Para los hechos económicos descritos en su consulta, es pertinente atender a las definiciones de activo, pasivo y gasto. Los activos se reconocen cuando se controlen los recursos 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. Los pasivos serán objeto de reconocimiento cuando la obligación presente que haya surgido de un evento pasado y que para liquidarla, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de esta pueda medirse de forma fiable.

Igualmente, teniendo en cuenta que los gastos son aquellos decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio que se relacionan con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando puedan medirse con fiabilidad, implica que su reconocimiento ocurre de manera simultánea con el aumento en los pasivos o disminución en los activos.

En este sentido, se deberá amortizar el anticipo afectando el resultado del periodo, en la medida en que los recursos sean ejecutados o aplicados, con independencia del momento en el que se emita la factura. Para lo cual, se reitera que debe existir un adecuado flujo de información que permita identificar el grado de avance en la ejecución de los mismos.

Ahora bien, es pertinente precisar que la forma y momento de aplicación del anticipo como un pago, debe responder a las reglas contractualmente establecidas.

### **Escenario 3**

*a- ¿Cómo debe ser la contabilización del ingreso de estos bienes (recibidos a título gratuito), que estarán bajo el control de la entidad pública, la cual asume los riesgos y de los cuales espera obtener los beneficios futuros?*

Se debe reconocer el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente a la naturaleza del bien, y un crédito en la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

*b- ¿Cuál es el costo atribuible al bien si se desembolsaron exclusivamente los recursos del valor de la escritura, recursos que son inicialmente de la empresa privada?*

*c- ¿Si el vendedor incurrió en los gastos de registro, se pueden llevar estos pagos como mayor valor del inmueble?*

*d- ¿Si el bien se adquirió con los recursos del convenio (de la empresa privada) y la entidad contable pública asumió el gasto del avalúo del inmueble o los gastos de registro, son estos un mayor valor del bien?*

*e- ¿En la adquisición de bienes, los gastos notariales, trámites de registro y estampillas pagados con recursos de la entidad pública pueden ser reconocidos como mayor valor del bien si estos son una formalidad legal (forma) pero el bien no requiere de los mismos para prestar el servicio (esencia)? ¿Ocurre lo mismo si es un inmueble, donde el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del bien?*

De acuerdo con la Norma de Ingresos sin contraprestación, cuando una entidad sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015, recibe transferencias no monetarias, representadas en inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; o bienes históricos y culturales, estos 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.

La medición inicial de los bienes inmuebles debe efectuarse al costo, el cual comprende entre otros, su precio de adquisición, aranceles e impuestos indirectos, y en general, aquellas erogaciones atribuibles y necesarias para colocarlos en la ubicación y condiciones necesarias para que puedan operar o comercializarse en la forma prevista por la administración de la entidad.

En caso de que los bienes se hayan recibido en una operación sin contraprestación, el costo corresponderá a los lineamientos señalados en el primer párrafo de la respuesta a este literal.

Por lo tanto, las erogaciones mencionadas en su consulta sobre gastos notariales o avalúos serán un mayor valor de los activos siempre y cuando sean asumidas por la entidad que recibe los bienes, y sean atribuibles e imprescindibles en su proceso de adquisición.

#### **Preguntas 4, 5 y 6**

Para resolver estas inquietudes, se requiere mayor contexto. Por lo cual, se solicita al consultante allegar el mismo junto con los soportes que se consideren pertinentes. Dicha información, puede ser enviada al correo electrónico de la Contaduría General de la Nación, [contactenos@contaduria.gov.co](mailto:contactenos@contaduria.gov.co).

7- ¿Los recursos entregados en administración (y recibidos) para la construcción de bienes inmuebles y adquisición de bienes muebles, que se convierten en activos para quien administra los recursos, al momento de su amortización deben ser registrados como una transferencia?

En el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado mediante la Resolución 386 de 2018, se establece la forma en que se deben amortizar los recursos, la cual obedece al objeto del convenio o contrato celebrado.

Dado que los bienes al final del convenio serán entregados a título gratuito al ejecutor de los recursos, en la medida en que se vayan legalizando o aplicando los recursos, la entidad que los entregó debe amortizar la cuenta que los representa y simultáneamente, debe incrementar el inventario.

Cuando se realice oficialmente la entrega de los inventarios, la entidad dejará de reconocerlos con un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del inventario y debitará la subcuenta y cuenta respectiva de la transferencia o subvención. Por su parte, la entidad que recibe los bienes, reconocerá mediante un débito la subcuenta y cuenta respectiva el activo recibido y mediante un crédito el ingreso por transferencias sin contraprestación o subvención.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000079271 DEL 26-12-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Recursos recibidos en administración
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de deducciones derivadas ejecución de recursos del Sistema General de Regalías

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Recursos entregados en administración
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de deducciones derivadas ejecución de recursos del Sistema General de Regalías

Doctora  
LEONID ESTEPA ROA  
Empresa de Energía del Casanare  
Directora de Contabilidad  
Yopal

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004414-2 del día 20 de diciembre de 2019, en la cual presenta la siguiente consulta:

La Empresa de Energía de Casanare S.A ESP, realizó consulta a la CGN sobre el Procedimiento contable para el reconocimiento de la ejecución de recursos provenientes del SGR' a lo cual la CGN nos dio respuesta a través del radicado CGN No. 20192000060821, sin embargo, nos surgen las siguientes inquietudes al respecto, por lo que amablemente solicitamos nos ilustren sobre el particular:

1. De acuerdo a lo conceptuado, ENERCA S.A ESP, como entidad ejecutora del proyecto, le corresponde acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para lo cual lo registraría en cuentas de orden.

Así las cosas, nuestra inquietud es ¿Qué tratamiento contable y fiscal se maneja con el tema de retención en la fuente por impuestos, dado que ENERCA S.A ESP., es quien contrata la ejecución del proyecto con terceros y es el responsable ante los organismos de fiscalización Nacional y Municipales de practicar y declarar las retenciones en la fuente a que haya lugar?

2. Como no es viable aplicar lo establecido en el numeral 15 de la Resolución 470 de 2016, la CGN tiene previsto la expedición de alguna norma que regule ese numeral bajo el nuevo mecanismo de manejo de recursos a través del SPGR?

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

### CONSIDERACIONES

El concepto No. 20192000060821 señala en sus conclusiones lo siguiente.

(...)

#### En la entidad ejecutora del proyecto (ENERCA S.A ESP)

Para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355- EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

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:

#### 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

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

#### DINÁMICA

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

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los recursos reintegrados en efectivo. 2- El valor de los pasivos pagados". (Subrayados fuera de 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 N° 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.”

#### CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, a continuación, se resuelven cada uno de los interrogantes planteados en la consulta.

#### Interrogante 1

Con relación a la primera pregunta, es preciso aclarar que la CGN no tiene competencia funcional para pronunciarse sobre aspectos de carácter tributario, por tanto, la respuesta a sus inquietudes se fundamente en la normatividad contable pública expedida por este organismo,

A continuación se aclaran registros contables señalados en el concepto 20192000060821 y adiciona los registros inherentes al reconocimiento de deducciones originadas en la ejecución de los proyectos.

Tal como lo señala el mencionado concepto, la entidad ejecutora debitará la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, si se trata de activos o gastos, o debitará la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, tratándose de pasivos o ingresos.

Adicionalmente, le corresponde presentar información a la beneficiaria para que esta entidad incorpore en su contabilidad el producto de la ejecución, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan del activo o gasto respectivo y acreditando las subcuentas del pasivo correspondiente, por la adquisición de bienes y servicios del proyecto, y las respectivas subcuentas de pasivo por las deducciones de impuestos y demás conceptos a que haya lugar.

Así, cuando el SGR gira los recursos directamente al proveedor de bienes y servicios por la ejecución del proyecto, la entidad beneficiaria debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta por pagar originada en la adquisición de bienes y servicios y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Ahora bien, con relación al pago de deducciones, como los recursos son girados por parte del SGR directamente a la entidad ejecutora, la entidad beneficiaria debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

La entidad ejecutora por su parte, registrará un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual cancelará con el pago de las retenciones en la fuente y demás deducciones.

La entidad beneficiaria, a su vez, cancelará las cuentas por pagar reconocidas por concepto de retenciones y demás deducciones utilizando como contrapartida la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

## **Interrogante 2**

Actualmente la CGN está proyectando la modificación al Procedimiento Contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), incorporado al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno por la Resolución 470 de 2016, el cual será publicado en la página web de la CGN una vez se encuentre oficializado.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000077821 DEL 24-12-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Gastos por subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos entregados para la ejecución de un convenio interadministrativo

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Ingresos por subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos recibidos para la ejecución de convenio interadministrativo

Doctora  
MARÍA EUGENIA RAMÍREZ RESTREPO  
Asesora Contable  
Municipio de La Celia  
La Celia-Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500042162, del día 4 de diciembre de 2019, en la cual presenta la siguiente consulta:

“Requiero de su colaboración en la aclaración de que registro contable debe de realizar el municipio de La Celia por la transferencia de recursos a la Empresa de Servicios públicos del municipio de La Celia

S.A.S, para la ejecución de contrato interadministrativo N° 13 de 2019, firmado entre las partes solicito aclaración porque no existe claridad en si se debe de registrar como una transferencia por subvención o como un recurso entregado en administración.”

Anexa el convenio

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



## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual la CGN expidió el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el numeral 6.1.1 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. (...)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece la dinámica y descripción de las siguientes cuentas contables:

**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 en la que se 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 de texto).

Por su parte, el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 414 de 2014, mediante la cual la CGN expidió el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el numeral 6.1.1 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. (...)”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado, de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, derecho de propiedad de los recursos, contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Una vez las entidades intervinientes tengan definido lo anterior, podrán contar con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

Dado que, el convenio interadministrativo anexo a la consulta no permite identificar quién es el beneficiario, y quién ostenta el control de bienes obtenidos en la ejecución de los recursos, siendo este un factor determinante para dilucidar los registros contables que deben efectuar las partes, las entidades involucradas deberán definir los elementos esenciales, apoyados en juicios profesionales, para determinar cuál de los siguientes escenarios, corresponde a la intención del acto jurídico celebrado entre las mismas:

**a. Recursos entregados en administración por parte del Municipio a la Empresa de Servicios Públicos:**

La administración de recursos corresponde a la modalidad mediante la cual se entregan recursos a un tercero a efectos de gestionarlos por cuenta de quien encomienda la misión a cumplir, quien conserva la propiedad sobre los mismos, y consecuentemente la contraparte se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y en caso de quedar remanentes al finalizar el objeto del acto jurídico mediante el cual se haya formalizado la administración, éstos deben ser objeto de restitución a su titular.

La entidad que entrega los recursos debe reconocer tal hecho 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, la entidad principal debe actualizar el valor de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada.

La entidad administradora, con la recepción de los recursos contabilizará este hecho, mediante un débito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Los egresos imputables a la ejecución del convenio, se reconocen como una disminución de los recursos recibidos en administración mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito

a la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110 DEPOSITOS EN ENTIDADES FINANCIERAS, cuando exista simultaneidad entre el pago y la adquisición.

La entidad administradora de los recursos no acumula en las cuentas de la situación financiera ni en los resultados del periodo la ejecución de los recursos, sin embargo, de forma alterna, deberá usar las cuentas de orden para efectuar seguimiento y control a la ejecución de los recursos recibidos de la entidad cedente.

#### **b. Entidad financiadora (Municipio) transfiere la titularidad de los recursos a la Empresa de Servicios Públicos**

Si el Municipio entrega los recursos y cede la titularidad plena de los mismos a la Empresa de Servicios Públicos, sin exigir contraprestación directa, dicha operación constituye un gasto por subvención para la entidad cedente y un ingreso por subvención para la Empresa. Sin embargo, en algunos convenios se pacta que el derecho de los recursos se obtiene al momento de cumplir condiciones específicas, tal como el requisito de invertirlos específicamente en el objeto del contrato y el reintegro de los recursos que no sean ejecutados.

En el convenio interadministrativo suscrito entre las dos entidades y anexo a la consulta no se advierte que se hayan establecido condiciones específicas, por tanto, el tratamiento contable será el siguiente:

El Municipio deberá reconocer un gasto en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas cuenta 5424-SUBVENCIONES, acreditando como contrapartida la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR la cual cancelará con el giro de los recursos acreditando la cuenta y subcuenta que corresponda del de efectivo y equivalentes al efectivo.

A su vez la Empresa, reconoce un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 443005 Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

Con el recaudo de los recursos, la empresa deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000079371 DEL 26-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar Cuentas de orden deudoras de control Cuentas de orden acreedoras de control
	<b>SUBTEMAS</b>	Revelación de Títulos de Depósito Judicial recibidos en garantía. Revelación de cuentas por cobrar que pertenecen al Sistema de Seguridad Social por la gestión de cobro que ejerce la UGPP sobre los aportantes omisos. Reconocimiento contable de la redención de los títulos e ingreso de recursos a las cuentas bancarias de la UGPP.

Doctora

SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLA

Subdirectora Financiera

Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales-UGPP

Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500042682, del día 9 de diciembre de 2019, en la cual presenta la siguiente consulta:

“La UGPP tiene como una de sus funciones gestionar el cobro de los aportes al Sistema de protección social, que incluye los de seguridad social y contribuciones parafiscales, que adeudan los aportantes omisos o inexactos.

Dado que estos recursos pertenecen al Sistema de Protección Social, en cabeza de las Administradoras, la UGPP revela dichas cuentas por cobrar en la subcuenta 839004 Esquemas de cobro, de la cuenta 8390 OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

Adicionalmente, a estos aportantes, omisos o inexactos, la Unidad les impone sanciones administrativas, recursos que son registrados como ingresos propios, reconociendo dichas cuentas por cobrar en la subcuenta 131104 Sanciones, de la cuenta 1311 CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

En el proceso de gestión de cobro adelantado por la Unidad, se embargan las cuentas bancarias de los aportantes y luego se constituyen títulos de depósito judicial a favor de la

Unidad. Estos títulos de depósito judicial, que son garantía tanto de las cuentas por cobrar del Sistema de Protección Social como de las cuentas por cobrar por concepto de sanciones, se registran en la subcuenta 930102 Derechos, de la Cuenta 9301 BIENES Y DERECHOS RECIBIDOS EN GARANTIA, en atención al concepto de la CGN No. 20152000045731 del 16 de diciembre de 2015 emitido al SENA cuyo subtema es Reconocimiento títulos judiciales, el cual establece lo siguiente:

“Los títulos judiciales que se constituyen por embargos decretados dentro del proceso de cobro coactivo realizado por la entidad contable pública, en contra de terceros y en poder de la corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca-CVC, son objeto de control en las cuentas de orden acreedoras mientras se surte los efectos jurídicos, debiendo registrarse mediante un débito en subcuenta 991524-Bienes y derechos recibidos en garantía, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db), y un crédito en la subcuenta 930102-Derechos, de la cuenta 9301-BIENES Y DERECHOS RECIBIDOS EN GARANTIA, si se advierte que el embargo es una medida cautelar que tiene como finalidad asegurar que no se disponga de los bienes del deudor, con los cuales se pretende cubrir sus obligaciones, convirtiéndose en consecuencia en una garantía para la entidad que decretó el embargo por la vía del cobro coactivo”.

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el SENA debe controlar en cuentas de orden el valor de los títulos judiciales constituidos en el Banco Agrario, en virtud del proceso de Cobro Coactivo que adelanta la entidad, acreditando la subcuenta 930102 Derechos, de la cuenta 9301-BIENES Y DERECHOS RECIBIDOS EN GARANTÍA, con débito a la subcuenta 991524-Bienes y derechos recibidos en garantía, de la cuenta 9915- A CREADORAS DE CONTROL POR CONTRA, hasta cuando se haga efectivo el título.

Una vez se haga efectivo el título, y se consignen los recursos en las cuentas del SENA, el SENA reconocerá la extinción del derecho objeto de cobro coactivo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la respectiva subcuenta y cuenta del Grupo 14-DEUDORES, donde se encuentran reconocidos estos derechos, y simultáneamente cancela los saldos registrados en las cuentas de orden”.

Posteriormente, en el proceso de cobro coactivo, la Subdirección de Cobranzas de la UGPP emite un acto administrativo solicitando al Grupo de Tesorería la aplicación o redención de algunos de los títulos de depósito judicial constituidos como garantía, para proceder al pago efectivo de los aportes al Sistema de Protección Social.

Para cumplir esta instrucción, el Grupo de Tesorería debe convertir en efectivo los títulos de depósito judicial, consignándolos en la cuenta bancaria de la Unidad y, una vez que se

han hecho líquidos, procede al pago de los aportes a los Subsistemas a través de la Planilla PILA.

Estas operaciones se han contabilizado así:

1. Por la redención de los títulos se cancelaban las cuentas de orden donde se encontraban registrados, debitando la subcuenta 930102 Derechos y acreditando la subcuenta 991524 Bienes y derechos recibidos en garantía;
2. Con la entrada de los recursos en la cuenta bancaria de la Unidad, se debitaba la subcuenta 111005 Cuenta corriente y se acreditaba la subcuenta 240706 Cobro cartera de terceros, a nombre de cada una de las administradoras y cajas de compensación beneficiarias de los aportes.
3. El mismo día, o a más tardar al día siguiente, se procedía a efectuar el pago de la planilla, debitando la subcuenta 240706 Cobro cartera de terceros, a nombre de cada una de las administradoras y cajas de compensación beneficiarias de los aportes y acreditando la subcuenta 111005 Cuenta corriente.
4. Una vez efectuados los pagos a los subsistemas del Sistema de Protección Social, se cancelaban las cuentas por cobrar de los aportantes que la Unidad controla en la subcuenta 839004 Esquemas de cobro.

No obstante lo anterior, desde principios de la vigencia 2018 hasta el día de hoy, la Unidad tiene sus cuentas bancarias embargadas por procesos ejecutivos que adelantan terceros en contra de la UGPP por deudas derivadas de su función pensional. Estos embargos impiden ejecutar la instrucción de redimir o convertir en efectivo los títulos de depósito judicial utilizando las cuentas bancarias y, aunque la Unidad ha buscado alternativas, no ha sido posible redimir o convertir en efectivo los títulos de depósito judicial para pagar a través del PILA los aportes adeudados por los fiscalizados a los diferentes subsistemas, por lo cual no se ha realizado ninguno de los registros contables señalados en los numerales del 1 al 4 del párrafo precedente.

Así las cosas, la Contraloría General de la República en su auditoría financiera a los estados financieros de la UGPP de la vigencia 2018, estableció el siguiente hallazgo:

Los títulos se encuentran desmaterializados a la orden de la UGPP en el Banco Agrario de Colombia, sin embargo, estos no se han hecho efectivos a 31 de diciembre de 2018, generando con ello una subestimación de la cuenta 1110 Depósitos en instituciones financieras y una subestimación por igual valor en la cuenta 2407 Recaudos a favor de terceros.

Respecto de este hallazgo, se le explicó a la Contraloría que no se presentaba ninguna subestimación en las cuentas 1110 Depósitos en instituciones financieras y 2407 Recaudos a favor de terceros, dado a que como ellos mismos afirman en el párrafo del hallazgo, los títulos de depósito judicial no se hicieron efectivos y al no hacerse efectivos deben permanecer registrados como títulos recibidos en garantía en la cuenta acreedora de control 930102 Derechos, como así lo establece el concepto de la CGN No. 20152000045731 del 16-12-15, directriz contable que cumplió a cabalidad la UGPP.

Adicional a lo anterior, también se le argumentó a la CGR lo siguiente:

1) De acuerdo con la Resolución de la CGN No. 193 del 05 de mayo de 2016 por la cual se incorpora al Régimen de Contabilidad Pública el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable un hecho económico se define como: “un SUCESO derivado de las decisiones de gestión de los recursos de la entidad, que da origen, modifica y extingue los elementos de los estados financieros”. De esta definición se extrae que el hecho económico para el caso en cuestión, es la redención efectiva de los títulos, ya que es el suceso derivado de la decisión señalada en el acto administrativo, por tal razón al no ocurrir el hecho económico, no hay lugar a su reconocimiento.

2) El Principio de Contabilidad pública Devengo establece que “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden”, y ya que el hecho económico es la ejecución del acto administrativo, la cual no se dio, la UGPP no puede reconocer la redención de los títulos, de hacerlo estaría contraviniendo el principio de devengo, que es una norma fundamental de la contabilidad pública.

3) Es contradictoria la conclusión del órgano de control en su informe final que dice:

Para la CGR es claro que el sentido de la observación es justamente la falta de reconocimiento del hecho económico que para el caso surge COMO RESULTADO DE LA CONSIGNACIÓN DE LOS TÍTULOS EJECUTIVOS que ya tienen orden de hacerse efectivos independientemente del resultado contable que pueda producir al cierre del ejercicio, por virtud del cumplimiento de la dinámica contable que establece la CGN, para este caso puntual y conceptualizado por la misma, como manifiesta la UGPP”.

La misma CGR en su conclusión admite que el hecho económico surge de la redención del título y dado que la redención no se efectuó realmente, no puede alegar falta de reconocimiento, ya que mal haría la Unidad en reconocer hechos que no ocurren.

4) Según la descripción y la dinámica de la cuenta 1110 Depósitos en Instituciones financieras, esta cuenta “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras y dado que la UGPP no depositó los títulos en las cuentas bancarias



es imposible conceptualmente afectar la cuenta de bancos y por tanto no existe la sobreestimación (sic) que señala la CGR.

A pesar de las anteriores argumentaciones realizadas por la UGPP, la Contraloría mantuvo el hallazgo sobre la subestimación en las cuentas 1110 Depósitos en instituciones financieras y 2407 Recaudos a favor de terceros.

Por lo anterior, solicitamos su concepto respecto de las siguientes inquietudes:

1. Si el procedimiento de registro anteriormente explicado de los hechos económicos narrados es el apropiado y si las subcuentas contables utilizadas son las correctas.
2. En caso de que aplique, ¿Cuál sería el registro contable que tendría que hacer la UGPP, cuando se expide un acto administrativo que ordena la redención de los títulos de depósito judicial que se tienen de los aportantes o fiscalizados para pagar los aportes que estos adeudan al Sistema de Protección Social, teniendo en cuenta que no se redime ni el título ni se pagan los aportes al sistema?
3. ¿La orden de aplicación o redención del título de depósito judicial convierte el título de depósito judicial en un “fondo disponible depositado en instituciones financieras”, objeto de reconocimiento en la cuenta 1110 - DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS?
4. ¿En qué momento deben cancelarse las cuentas de orden de control donde se revelan las cuentas por cobrar de los fiscalizados (839004 Esquemas de cobro), dado que, por el embargo de las cuentas bancarias de la Unidad, no se pueden redimir los títulos de depósito judicial y, en consecuencia, no pueden pagarse los aportes adeudados por éstos a las diferentes administradoras, ya que si la Unidad decide redimir los títulos, los recursos derivados de la redención son enviados por la entidad bancaria a los juzgados que han decretado embargos como medida cautelar de otros procesos ejecutivos que se adelantan en contra de la UGPP por no pago de sentencias judiciales dado que no existe disponibilidad presupuestal en el rubro de Sentencias y conciliaciones?

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”.

El Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

#### “93-ACREEDORAS DE CONTROL

##### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la entidad realice 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.” (Subrayado fuera de texto)

#### 8390 - OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente. (...)

#### 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

##### DESCRIPCION

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.

#### 1909 DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA

DESCRIPCIÓN Representa el valor de los recursos entregados por la entidad, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que lo establezcan de este modo, así como los depósitos que se deriven de procesos judiciales.

DINÁMICA SE DEBITA CON: 1- El valor de los depósitos entregados a terceros. 2- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la aplicación o reintegro de los depósitos entregados. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los depósitos entregados, de conformidad con las cláusulas convenidas. 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo, una vez transferida la propiedad de la infraestructura.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Es preciso advertir que el conceto N° 20152000045731 expuesto en su comunicación fue expedido con fundamento en el Régimen de contabilidad pública precedente, y en consecuencia no debe tomarse como referencia para el registro de los hechos económicos objeto de la consulta, por cuanto a partir del 1 de enero de 2018 aplica el Marco Normativo para entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, con base en el cual se concluye lo siguiente para cada una de las preguntas enunciadas:

### Respuesta a la pregunta 1

La UGPP podrá controlar en cuentas de orden acreedoras el valor de las cuentas embargadas a los aportantes y que luego se constituyen en títulos de depósito judicial. Para el efecto realizará un registro debitando la subcuenta 991524 Bienes y derechos recibidos en garantía de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 930102 Derechos de la cuenta 9301 DERECHOS RECIBIDOS EN GARANTIA. Estas partidas deberán cancelarse una vez se rediman los respectivos títulos.

Así mismo, una vez se haga efectivo el título, con el ingreso de recursos a las cuentas bancarias, la UGPP reconocerá un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 240706-Cobro cartera de Terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, teniendo en cuenta que se están recaudando recursos para el pago al Sistema de Seguridad Social que corresponden a terceros omisos en el cumplimiento de esta obligación.

De otra parte, podrá controlar en cuentas de orden deudoras el valor de los recursos que ha gestionado la UGPP para el pago al Sistema de seguridad social a cargo de los aportantes. Para el efecto debitará la subcuenta 839004-Esquemas de cobro de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS DE CONTROL con crédito a la subcuenta 891590-

Otras deudoras de control por el contra de la cuenta 8915-OTRAS DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA. Estas partidas deberán cancelarse cuando se extinga la causa que dio origen al registro, esto es cuando la UGPP haya redimidos los títulos y efectúe los respectivos pagos dicho sistema.

**Respuesta a las preguntas 2 y 3**

En atención al principio de devengo, la expedición del acto administrativo que ordena la redención del Título de Depósito Judicial no representa fondos disponibles, por tanto el registro contable se efectuará cuando se genere el hecho económico, es decir, una vez se materialice la orden de redención del título y se convierta en recursos en efectivo, momento en el cual se reconocerá el ingreso de recursos a las cuentas bancarias mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 240706-Cobro cartera de Terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, como se indicó en párrafos precedentes.

**Respuesta a la pregunta 4**

En caso que se efectúe la redención de los títulos y los recursos ingresen a cuentas bancarias sobre las cuales se hayan decretado embargos como medida cautelar de otros procesos ejecutivos y por ende no sea posible efectuar el pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social, el saldo de la subcuenta 839004-Esquemas de cobro debe conservarse y adicionalmente la UGPP reconocerá por el valor de los títulos redimidos un débito en la subcuenta 190903-Depositos judiciales, con crédito a la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11 EFECTIVO, hasta tanto se recuperen los recursos de terceros para efectuar el pago al Sistema de Seguridad Social. De esta manera el saldo de la subcuenta 839004-Esquemas de cobro solo se extinguirá cuando se efectúen los pagos al Sistema de Seguridad Social.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192300081971 DEL 27-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros activos Cuentas por pagar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos recibidos por la entidad para ser entregados a beneficiarios finales en el marco de un contrato de subvención firmado con la Unión Europea.

Doctor  
OSCAR MIGUEL DÍAZ  
Coordinador Financiero  
Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500033972 del 27 de septiembre de 2019, mediante la cual señala:

“Por medio de la presente, me permito solicitar concepto contable para el adecuado registro en los estados financieros de la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia APC-Colombia, que reporta información contable bajo el código de consolidación (923272432), de los gastos derivados de un contrato de subvención suscrito entre la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional APC-Unión Europa, para lo cual me permito ponerlos en contexto de lo actual:

La APC- COLOMBIA, es una entidad descentralizada de la rama ejecutiva nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, y patrimonio propio, adscrita al Departamento Administrativo de la Presidencia de la República.

Que de conformidad al Decreto 4152 del 3 de noviembre de 2011 APC-COLOMBIA tiene como objetivo, dentro del marco de sus competencias y de la ley, gestionar, orientar y coordinar técnicamente la cooperación internacional pública, privada, técnica y financiera no reembolsable que reciba y otorgue el país, así como ejecutar, administrar y apoyar la canalización y ejecución de recursos, programas y proyectos de cooperación internacional atendiendo los objetivos de política exterior y el Plan Nacional de Desarrollo.

Que dentro de las funciones contempladas para APC-COLOMBIA en el artículo 6 del Decreto 4152 de 2011, se encuentran las de gestionar y promover la Cooperación Internacional técnica y financiera no reembolsable, bajo la dirección y coordinación del Consejo Directivo, para lo cual podrá proponer y establecer alianzas estratégicas de oferta y demanda, entre actores nacionales e internacionales, públicos y privados; y en esta medida promover, gestionar y facilitar las acciones de cooperación descentralizada que reciban y otorguen las entidades territoriales y el sector privado.

El 24 de noviembre de 2016 APC- Colombia, suscribió el contrato de subvención LA/2016/378-554, cuyo objeto es el “Apoyo y fomento al desarrollo de la estrategia regional de emprendimiento, innovación y desarrollo empresarial en países de Mesoamérica” entre la UNIÓN EUROPEA, el Ministerio de Industria y Comercio y Turismo de Colombia. Cámara de Comercio de Bogotá, Cámara de Comercio y Servicios de Nicaragua, Cámara de Comercio e Industria de Tegucigalpa, Ministerio de la economía de Guatemala, entre otros y APC-COLOMBIA, quién actuó en nombre propio mediante poder debidamente constituido por los beneficiarios, para suscribir el mencionado contrato de subvención.

Que el objetivo general de dicho proyecto es contribuir a la reducción de la pobreza y las desigualdades en países de Mesoamérica a partir de la mejora de las políticas y estrategias para el emprendimiento, la innovación y la competitividad empresarial. Del mismo modo dentro de sus objetivos específicos, se encuentra reforzar los servicios para el mejoramiento de capacidades de las Cámaras de Comercio de países de Mesoamérica y Cartagena para la atención de las micro, pequeñas y medianas empresas.

Es de resaltar que APC-COLOMBIA actúa como COORDINADOR del proyecto, mientras que las cámaras de comercio tienen el papel de BENEFICIARIOS, de conformidad con lo dispuesto en el ANEXO No. II del Contrato de Subvención LA/2016/378-554, la coordinación implica que APC COLOMBIA tiene como función el seguimiento y control de la ejecución de las obligaciones de los beneficiarios, así como, el papel de interlocutor principal con la Unión Europea respecto de los avances, retrasos, solicitudes y acciones a implementar, de acuerdo con esto y conforme al artículo 1.6, literal j): “Será el único receptor, en nombre de todos los beneficiarios de los pagos del Órgano de Contratación; a continuación, se encargará de que se realicen, sin retrasos injustificados, los pagos al Beneficiario.”

El beneficiario o los beneficiarios aceptan la subvención y se comprometen a ejecutar la acción bajo su plena responsabilidad.

En la vigencia 2017 se recibieron los recursos que ingresaron al presupuesto General de la Nación y se encuentran en la Cuenta Única Nacional, fueron registrados contablemente de la siguiente manera.

- Débito a la cuenta 190801002 (En administración DTN- SCUN)
- Crédito a la cuenta 299002001 (Ingreso Diferido por Transferencias Condicionadas)

En la vigencia 2018 APC- Colombia suscribió los siguientes convenios:

- Aunar esfuerzos técnicos, operativos y financieros entre APC-COLOMBIA y LA CAMARA DE COMERCIO DE CARTAGENA (CCC), para de manera conjunta dar cumplimiento a los objetivos, resultados, actividades y obligaciones del contrato de subvención LA/2016/378-554 y sus anexos, firmado con la Unión Europea, en el cual las partes actúan como cosolicitantes y beneficiarios.
- Aunar esfuerzos técnicos, operativos y financieros entre APC-COLOMBIA y LA CAMARA DE COMERCIO Y SERVICIOS DE NICARAGUA, para de manera conjunta dar cumplimiento a los objetivos, resultados, actividades y obligaciones del contrato de subvención LA/2016/378-554 y sus anexos, firmado con la Unión Europea, en el cual las partes actúan como beneficiados.
- Aunar esfuerzos técnicos, operativos y financieros entre APC-COLOMBIA y LA CÁMARA DE COMERCIO DE BOGOTA (CCB), para de manera conjunta dar cumplimiento a los objetivos, resultados, actividades y obligaciones del contrato de subvención LA120161378-554 y sus anexos, firmado con la Unión Europea, en el cual las partes actúan como co-solicitantes y beneficiarios.

En la vigencia 2019 APC- Colombia firmo las siguientes resoluciones:

- Resolución 037 del 04 de febrero de 2019 (Por el cual se ordena la transferencia de \$200.453. 882.00 a la Cámara de Comercio de Cartagena, en virtud de lo dispuesto en el contrato de Subvención LA12016/378-554, suscrito con la Unión Europea.)
- Resolución 080 del 08 de marzo de 2019 (Por el cual se ordena la transferencia de \$129.550. 683.00 a la Cámara de Comercio de Bogotá, en virtud de lo dispuesto en el contrato de Subvención LA12016/378-554, suscrito con la Unión Europea.)
- Resolución 119 del 03 de abril de 2019 (Por el cual se ordena la transferencia de \$27.419. 716.00 a la Cámara de Comercio y Servicios de Nicaragua, en virtud de lo dispuesto en el contrato de Subvención LA/2016/378-554, suscrito con la Unión Europea)

Adicionalmente, cabe resaltar que estos giros fueron registrados en la cuenta 190801001 - Recursos Entregados en Administración, los recursos no ejecutados por las entidades son reintegrados a la Dirección del Tesoro Nacional.

La Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia dentro de sus procedimientos tiene establecido un documento denominado informe financiero, en el cual se reporta fecha, fuente de financiación, concepto, valor, número de la factura, proveedor, NIT del proveedor, actividad del proyecto y observaciones, el cual es firmado por el contador de la entidad ejecutora.

En la vigencia 2019, han remitido informes sobre la ejecución de gastos, según lo establecido en el formato mencionado anteriormente y en la actualidad está siendo registrado todo el valor en la cuenta 511109001 Gastos de Desarrollo.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, y a fin de aclarar contablemente los aspectos relacionados con anterioridad; elevamos consulta sobre la forma como fueron registrados los gastos en ambos periodos y puedan dilucidar en el concepto que emitan cuál es la manera más adecuada de hacer el registro contable en lo posterior teniendo en cuenta nuestra realidad contable dentro del marco de normas internacionales.”

La entidad anexa el contrato objeto de la consulta.

Mediante reunión llevada a cabo el día 11 de diciembre de 2019, el señor contador de la Agencia señala que la entidad únicamente se encarga de recibir los recursos y realizar una supervisión administrativa a los mismos cuando se entregan al tercero beneficiario, con el propósito de realizar los reportes correspondientes a la Unión Europea. Además, manifiesta que el único beneficio que reciben de dicho convenio es el pago de los honorarios del personal que realiza labores administrativas relacionadas con dicho contrato y otros que maneja la entidad.

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

## **CONSIDERACIONES**

El numeral 4.2.4. Comparabilidad, característica de mejora del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, define:

“La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información financiera sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora al mostrar elementos diferentes como similares ni viceversa.



La información es más útil si puede compararse con información de la misma entidad de periodos anteriores y con información similar de otras entidades.”

En el numeral 5. Principios de contabilidad pública se establece el principio de esencia sobre forma, el cual indica 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.”

Por su parte en el numeral 6.1.1. del mismo documento 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a los ingresos el Marco Conceptual define en el numeral 6.1.4. que “Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas de 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, establecen:

### “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. ... (...)

### 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.

(...) 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. (...)

## 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.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado, de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, derecho de propiedad de los recursos, contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Una vez las entidades intervinientes tengan definido lo anterior, podrán contar con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

Teniendo en cuenta que, el contrato de subvención firmado entre la APC y la Unión Europea señala que la APC es la entidad encargada de recibir los recursos y entregarlos a los beneficiarios finales sin realizar ninguna gestión adicional con ellos, actuando solamente como puente para la entrega de los mismos, no es procedente que la entidad reconozca dichos recursos como ingresos por transferencias condicionadas, dado que, bajo las circunstancias del contrato no podrán convertirse en ingresos para la entidad al no cumplir con la definición dispuesta en el Marco Conceptual, la cual consagra que los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio, bien sea en incrementos de valor de los activos o decrementos en el valor de los pasivos, que dan como resultado un aumento en el patrimonio.

Aunado a lo anterior, la entidad no tiene la facultad de decidir cómo se invertirán o gastarán dichos recursos, considerando que ya está definido en el contrato en mención.

Por lo anterior, cuando la entidad reciba los recursos a través de la cuenta del tesoro nacional, deberá debitar la cuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, reconociendo al tiempo un pasivo en la subcuenta 240790- Otros recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Cuando realice la entrega de los recursos a los beneficiarios, la entidad deberá debitar la subcuenta 240790- Otros recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditar la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

El control de la ejecución de los recursos se deberá realizar de manera administrativa sin afectar la situación financiera o resultado del ejercicio de la entidad por estos conceptos. Si la entidad lo considera pertinente podrá llevar un control adicional de los recursos mediante el uso de cuentas de orden de control.

Con respecto a los recursos que recibe la entidad para el pago de los honorarios del equipo de apoyo administrativo, considerando que son beneficio para la entidad al cubrir gastos de esta, deberán ser reconocidos en el momento de la recepción de la siguiente manera:

- Si existen condiciones asociadas con la entrega de los recursos que impliquen su devolución en caso de incumplimiento, con la recepción de los recursos la entidad reconocerá un pasivo en la subcuenta 299002 Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. A medida que se cumplan las

condiciones la entidad debitará la subcuenta y cuenta del pasivo señalado anteriormente y reconocerá un ingreso en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- Si con la entrega de los recursos no se pactan condiciones, la entidad podrá reconocer directamente un ingreso en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, considerando que la entidad aplicó un procedimiento contable erróneo para el reconocimiento de los recursos recibidos en el marco del contrato con la Unión Europea, deberá realizar los ajustes contables a que haya lugar, de acuerdo con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la cual señala que los errores de periodos pasados se corregirán ajustando el valor del activo contra la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, mientras que los ajustes que correspondan al periodo corriente, se realizarán contra el resultado del ejercicio.

Además, para efectos de cumplir con la característica de mejora de comparabilidad definida en el Marco Conceptual, en caso de que se determine que el error cometido es material, la entidad deberá realizar la reexpresión de los estados financieros bajo los parámetros estipulados por la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000841 del 14-01-2019  
20192000003101 del 07-02-2019  
20192300004161 del 26-02-2019  
20192000011281 del 22-03-2019  
20192000011441 del 26-03-2019  
20192000013751 del 11-04-2019  
20192000015871 del 03-05-2019  
20192000016871 del 09-05-2019  
20192000021391 del 16-05-2019  
20192000023851 del 06-06-2019  
20192000027631 del 02-07-2019  
20192000030151 del 23-07-2019

20192000030281 del 24-07-2019  
20192000036081 del 20-08-2019  
20192000044191 del 05-09-2019  
20192000057121 del 07-10-2019  
20192000062301 del 08-11-2019  
20192000065781 del 18-11-2019  
20192300066481 del 22-11-2019  
20192000068841 del 02-12-2019  
20192000079151 del 26-12-2019

\*\*\*

**1.10 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA**

<b>CONCEPTO No. 20192000058791 DEL 16-10-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Emisión y colocación de títulos de deuda
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro de los Títulos Temporales de Valores

Doctora  
 CAROLINA THOMAS ALVARADO  
 Asesora Subdirección de Financiamiento Interno de la Nación  
 Deuda Pública Nación  
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público  
 Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N°2019550003346-2, del 25 de septiembre de 2019, mediante la cual manifiesta inquietudes sobre la definición contable de las operaciones de transferencia temporal de valores que realiza el Tesoro Nacional como entidad encargada de hacer la negociación con el intermediario de mercado financiero-IMF originador y Deuda Pública Nación como emisor de los títulos.

Sobre el particular, se llevó a cabo reunión el viernes 20 de septiembre de 2019, y a partir de las precisiones legales y operativas efectuadas, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El inciso cuarto del literal b) del artículo 6° de la Ley 51 de 1990, adicionado por el artículo 146 de la Ley 1753 de 2015, establece que: “Se autoriza al Gobierno Nacional para emitir, colocar y mantener en circulación Títulos de Tesorería TES para efectuar Operaciones de Transferencia Temporal de Valores. El Gobierno Nacional reglamentará las condiciones generales para la realización de las operaciones de Transferencia Temporal de Valores. Los recursos provenientes de dichas colocaciones no podrán utilizarse para financiar apropiaciones del Presupuesto General de la Nación. El Banco de la República podrá administrar estos títulos, incluyendo la realización de operaciones de Transferencia Temporal de Valores, en los términos y condiciones que autorice su Junta Directiva”.

El artículo 12 de la Ley 1940 del 2018 señala que: “Los títulos que se emitan para efectuar transferencia temporal de valores en los términos del artículo 146 de la Ley 1753 de 2015, solo requerirán del decreto que lo autorice, fije el monto y sus condiciones financieras. Su redención y demás valores asociados se atenderán con el producto de la operación de transferencia y no requerirán de operación presupuestal alguna”.

El numeral 1 del Manual de Operación Depósito Central de Valores-DCV del Banco de la República, define: “Las operaciones de Transferencia Temporal de Valores - TTV, son aquellas en las que una parte denominada “el Originador”, transfiere la propiedad de unos valores (objeto de la operación) a la otra denominada “el Receptor”, con el acuerdo de retransferirlos en la misma fecha o en una fecha posterior. Concomitantemente, el Receptor transfiere al Originador la propiedad de otros valores o una suma de dinero de cuantía igual o mayor al de los valores objeto de la operación”.

En la reunión del viernes 20 de septiembre de 2019, los funcionarios de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, informaron que Deuda Pública Nación emite los TES y el recaudo lo efectúa el Tesoro Nacional. Adicionalmente, cuando el receptor revierte los títulos, Deuda Pública Nación cancela los títulos y el Tesoro Nacional devuelve los recursos descontando la comisión.

En relación con la normativa contable, el numeral 2.5. Baja en cuentas, de la Norma “EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA” del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que:

“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”.

Por su parte, el numeral 1.2. Operaciones de enlace, del Procedimiento contable para el registro de las Operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indica: “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”. (Subrayado fuera de texto)



## CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones precedentes, los registros de las operaciones de transferencia temporal de valores que realiza el Tesoro Nacional como entidad encargada de hacer la negociación con el intermediario de mercado financiero-IMF originador y Deuda Pública Nación como emisor de los títulos, son los siguientes:

1. Con la emisión y transferencia de los TES al receptor, Deuda Pública Nación debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 222301-Títulos TES de la cuenta 2223-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO. Por su parte, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA UNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.
2. Deuda Pública Nación registrará la comisión por la transferencia de los TES debitando la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480223-Comisiones de la cuenta 4802-FINANCIEROS.
3. Con el reintegro de los TES y la devolución de los recursos al receptor, Deuda Pública Nación debitará la subcuenta 222301-Títulos TES de la cuenta 2223-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y la subcuenta 472081-Devoluciones de ingresos de la cuenta 4720- OPERACIONES DE ENLACE. Por su parte, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta 572081-Devoluciones de ingresos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1106-CUENTA UNICA NACIONAL.

\*\*\*

**1.11 PRÉSTAMOS POR PAGAR**

<b>CONCEPTO N° 20192000015771 DEL 03-05-2019</b>
--

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Préstamos por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable nueva obligación por refinanciación con nuevo acreedor, cambiando las condiciones de un préstamo por pagar.

Doctora  
LILIBETH CALDERÓN CUAVA  
Profesional Universitario en Contabilidad  
Alcaldía Municipal de Valencia  
Valencia- Córdoba

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550001296-2 del 22 de marzo de 2019, mediante la cual manifiesta que la Alcaldía de Valencia llevó a cabo la gestión de una compra de cartera de un préstamo por pagar, con el propósito de mejorar el perfil de la deuda con una tasa de interés más baja. La obligación está registrada contablemente como un préstamo por pagar por el valor del capital más los intereses calculados, menos los pagos realizados durante el 2018, por lo cual consulta lo siguiente:

- “1) ¿Que procedimientos y asientos contables debo utilizar para registrar la compra de cartera ya que es un nuevo crédito, puesto que existen diferencias entre el valor reconocido por el banco y los saldos registrados en el pasivo por el reconocimiento de los intereses?  
2) ¿Que procedimientos debo hacer con los intereses que me presentan diferencias entre el nuevo valor del crédito y el saldo en libros?  
3) ¿Cómo debo reconocer inicialmente y posteriormente la nueva deuda?”

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 533 de 2015 y sus modificaciones, menciona en su Capítulo II sobre pasivos, lo siguiente sobre préstamos por pagar.

#### “4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

##### (...) 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

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

### CONCLUSIONES

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

El cambio de acreedor, en virtud de la operación denominada compra de cartera que gestionó la entidad para un préstamo por pagar, se deberá tratar como si se adquiriera una nueva obligación con un tercero, toda vez que se pactan condiciones y características diferentes, por lo cual se debe llevar a cabo el siguiente procedimiento:

La entidad deberá dar de baja el préstamo por pagar inicial, reconociendo alternamente una nueva obligación por el valor pactado con el tercero que realizó la compra de cartera, la diferencia se deberá registrar contablemente como un ingreso o gasto en el resultado del periodo.

En caso de que la entidad hubiese reconocido el costo efectivo de un determinado periodo como mayor valor de la obligación, antes de la compra de cartera, y este valor no hiciere parte de la deuda o del valor pactado en el nuevo préstamo por pagar, entonces se deberá debitar el valor correspondiente y reversar el gasto financiero reconocido por el costo efectivo, si esto sucede dentro de la misma vigencia, o se deberá registrar un ingreso financiero si ocurre en una vigencia posterior.

Si los intereses del préstamo se pagaban de forma anticipada, y por tal razón se tiene registrado un activo por bienes y servicios pagados por anticipado, le entidad deberá tratarlo de acuerdo con lo pactado con el acreedor. Si se pactó la devolución de dichos

valores, entonces la entidad cancelará el activo cuando esta se lleve a cabo; por el contrario, si se pactó la compensación del valor pagado por anticipado con la deuda a la fecha, entonces la entidad deberá debitar la obligación y acreditar el activo pagado por anticipado por el valor correspondiente.

Ahora bien, el nuevo préstamo por pagar se reconocerá inicialmente por el valor pactado de la obligación con el tercero, menos los costos de transacción, si los hubiere. Posteriormente, dicha obligación se debe medir al costo amortizado, es decir, el valor inicialmente reconocido más el costo efectivo, menos los pagos de capital e intereses.

Adicionalmente, la entidad deberá revelar en las notas a los estados financieros las condiciones y características de la compra de cartera, y por ende de la nueva deuda adquirida, tales como los plazos, tasa de interés, vencimiento, costos de transacción, tasa efectiva, entre otras que brinden a los usuarios una información completa que contribuya a la toma de decisiones.

\*\*\*

**1.12 CUENTAS POR PAGAR****CONCEPTO N° 20192000000261 DEL 09-01-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público.
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

<b>3</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios que se hayan recibido a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero no cuentan con el PAC.

Doctor

DAVID JOSÉ VALENCIA CAMPO

Contralor Delegado para Gestión Pública e Instituciones Financieras

Contraloría General de la República

Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 20185500049782, el día 13 de diciembre de 2018, mediante la cual solicita concepto frente al tratamiento contable que las entidades públicas deben dar a la situación a que alude el inciso segundo del artículo 31 de la Ley 1940 de 2018, teniendo en cuenta las características cualitativas de la información financiera y de los principios de contabilidad de “devengo” y

de “periodo contable”, contenidos en los marcos conceptuales de los tres marcos normativos que conforman el Régimen de Contabilidad Pública. Lo anterior, específicamente para aquellos eventos en que las entidades hayan recibido bienes y servicios a satisfacción a diciembre 31 de 2018 y 2019, pero al no contarse con el PAC las cuentas por pagar constituidas deben ajustarse y constituirse las reservas presupuestales correspondientes.

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 1940 de 2018 por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1º de enero al 31 de diciembre de 2019, en su artículo 31, establece:

“ARTÍCULO 31. A través del Sistema Integrado de Información Financiera SIIF-Nación se constituirán con corte a 31 de diciembre de 2018 las reservas presupuestales y cuentas por pagar de cada una de las secciones del Presupuesto General de la Nación, a las que se refiere el artículo 89 del Estatuto Orgánico del Presupuesto. Como máximo, las reservas presupuestales corresponderán a la diferencia entre los compromisos y las obligaciones, y las cuentas por pagar por la diferencia entre las obligaciones y los pagos.

Para las cuentas por pagar que se constituyen a 31 de diciembre de 2018 se debe contar con el correspondiente programa anual mensualizado de caja de la vigencia, de lo contrario deberán hacerse los ajustes en los registros y constituir las correspondientes reservas presupuestales. Igual procedimiento se deberá cumplir en la vigencia 2019.

Si durante el año de la vigencia de la reserva presupuestal o de la cuenta por pagar desaparece el compromiso u obligación que las originó, se podrán hacer los ajustes respectivos en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación.

Como quiera que el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación refleja el detalle, la secuencia y el resultado de la información financiera pública, registrada por las entidades y órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación, no se requiere el envío de ningún soporte físico a la Dirección General del Presupuesto Público Nacional, ni a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, salvo que las mismas lo requieran.

PARÁGRAFO. Previo a iniciar la ejecución de las reservas presupuestales y de las cuentas por pagar constituidas con corte a 31 de diciembre de 2018, las entidades deberán

clasificarlas en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación de acuerdo con el nuevo Catálogo de Clasificación Presupuestal establecido por la Dirección General del Presupuesto Público Nacional.”

El Marco Conceptual para empresas que cotizan en el mercado de valores, o que captan o administran ahorro del público, incorporado por el artículo 3º de la Resolución 037 de 2017, establece el reconocimiento de los pasivos de la siguiente manera:

“4.46 Se reconoce un pasivo en el balance cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. En la práctica, las obligaciones derivadas de contratos que están sin ejecutar por ambas partes en la misma proporción (por ejemplo, las deudas por inventarios encargados pero no recibidos todavía) no se reconocen generalmente como tales obligaciones en los estados financieros. No obstante, tales obligaciones cumplir la definición de pasivos y, siempre que satisfagan los criterios para ser reconocidas en sus circunstancias particulares, pueden cumplir los requisitos para su reconocimiento en los estados financieros. En tales circunstancias, el hecho de reconocer los pasivos impone también el reconocimiento de los activos o gastos correspondientes.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, el Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 6.2.2. señala el reconocimiento de los pasivos:

“Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso se pueda medir con fiabilidad.

El principio de devengo impone que las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconozcan como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se causa en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.”

Por otra parte, el Marco Conceptual anexo en la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 6.2.2. se establece el reconocimiento de los pasivos, señalando:

“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)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que, para que una entidad pública reconozca un pasivo en su estado de situación financiera, esta deberá ser una obligación presente que haya surgido de un evento pasado y, que para liquidarla, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, siempre que este pueda medirse de forma fiable.

En este sentido, con independencia al proceso administrativo y de la categorización a título de reservas desde la perspectiva de la regulación presupuestal que se lleve a cabo, si se han generado hechos económicos que atienden a las características mencionadas anteriormente, deberán reconocerse en las subcuentas y cuentas correspondientes a la clase 2-PASIVOS, en el marco normativo correspondiente, en la fecha en que la obligación surja. En caso contrario, no procede reconocimiento alguno por concepto de pasivos, en ninguno de los tres marcos normativos aludidos.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000002091 DEL 28-01-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar.
	<b>SUBTEMAS</b>	Suspensión de pagos por obligaciones reconocidas por el SGR para con las entidades beneficiarias de las regalías.

Doctor  
WILLIAM MORA HERRERA  
Ministerio de Hacienda y Crédito publico  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000078-2 del 11 de enero de 2019 en la cual formula la siguiente consulta:

“Con el fin de atender una acción de mejora para dar cumplimiento a los compromisos adquiridos con la Contraloría General de la República, para el reporte de la información contable del Sistema General de Regalías del año 2018 cordialmente solicito concepto referente a los registros contables que se deben generar con la Suspensión de giros” y el “levantamiento de suspensión de giros” que ordena el Departamento Nacional de Planeación, estas actuaciones están enmarcadas en la competencia que tiene esa entidad como resultado del Sistema de Monitoreo Seguimiento Control y evaluación del Sistema General de Regalías”, que tiene por objeto velar por el uso eficiente y eficaz de los recursos. Para esta definición es importante tener en cuenta las siguientes situaciones:

1. Cuando la suspensión es ordenada para un proyecto específico no es posible bloquear la caja dado que ésta fue distribuida por Fondo-Beneficiario, no por proyecto. Cualquier otro ejecutor que requiere dicha caja debe poderla utilizar para otros proyectos financiados con la misma fuente.
2. Existen resoluciones de suspensión para todos los recursos de un tercero. En este caso no se define un valor a suspender, y no están los elementos para registrar contablemente la operación.
3. Para el momento en el que el acto administrativo ordena la suspensión de giro sobre un valor específico, estos recursos pudieron haberse girado desde la cuenta única del SGR a la cuenta maestra de la entidad territorial.

4. La suspensión de giros opera de manera independiente a la instrucción de abono a cuenta”, en este sentido no se puede garantizar que los recursos que se deben suspender hayan generado el registro contable definido en la “Instrucción de abono a cuenta” y no sería procedente reclasificar el pasivo.

5. El artículo 19 de la ley 1942 de 2018, señala que todos los recursos del SGR deben pagarse a destinatario final. Al no existir ya el mecanismo de giro a cuenta maestra, en el SPGR la suspensión de giros restringe las apropiaciones y los pagos directamente en la gestión de cada ejecutor y no sobre una orden de giro generada por el Ministerio de Hacienda; por tanto, no es posible determinar el valor suspendido desde el primer nivel del SGR.”

En los siguientes términos se resuelve la consulta

### **CONSIDERACIONES**

El numeral 3 del 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. (Subrayado fuera de texto)

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. “

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 numeral 3.5 de la norma de cuentas por pagar, señala lo siguiente:

### “3.5. Baja en cuentas

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.” (Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, la suspensión de pagos planteada en la consulta no genera ningún registro contable por cuanto no es una condición para la baja en cuentas de las obligaciones que han sido reconocidas por parte del SGR para con las entidades beneficiarias de las regalías.

En este caso, aunque exista un acto administrativo emitido por el Departamento Nacional de Planeación DNP autorizando la suspensión del giro, la obligación debe quedar registrada en la contabilidad hasta tanto las entidades conserven el derecho a estos recursos y se cumplan con las condiciones para efectuar la transferencia a la misma entidad, a la ejecutora o al beneficiario final del pago, se ordene en forma definitiva al SGR el no pago de la obligación, o se extingan las obligaciones por las demás circunstancias señaladas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192300005671 DEL 28-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar.
	<b>SUBTEMAS</b>	Cancelación del impuesto al consumo y participación, facturados por la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia.

Doctora  
LUZ AYDE CORREA AGUIRRE  
Directora de Contabilidad  
Gobernación de Antioquia  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2018550005009-2, el día 14 de diciembre de 2018, mediante la cual solicita concepto frente a los siguientes hechos:

La Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia-FLA, cuyo objeto social es la producción de licores, alcoholes y sus derivados, los cuales se comercializan por intermedio de distribuidores en el mercado local, nacional y exportación internacional, es una unidad Administrativa adscrita a la Secretaría de Hacienda Departamental y por la estructura organizacional, al despacho del Gobernador, que no tiene personería jurídica operando bajo el NIT y la razón social del Departamento de Antioquia.

Por ser una unidad administrativa de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia, los resultados del ejercicio contable y financiero, se integran en la misma contabilidad del Departamento, por lo que el presupuesto y la información contable, se registran en línea en el Sistema de Información Financiera SAP del Departamento, por lo cual, los registros que realiza la FLA, alimentan el sistema contable del Departamento.

Frente a los impuestos, bimestralmente se liquida el IVA y el RETEICA, información que se remite a la Dirección de Contabilidad del Departamento para su consolidación, revisión y presentación a la DIAN y al Municipio de Itagüí, respectivamente.

Mensualmente se presenta la declaración de retención en la fuente a título de renta e IVA, así como quincenalmente se elaboran las declaraciones de Impuesto al Consumo y/o

Participación de licor, vinos, aperitivos y similares, por las ventas en otros departamento en cada período gravable, cuya presentación y pago lo hace la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia a los departamentos consumidores del licor producido por la FLA, de igual manera dicha información es reportada a la Superintendencia de Salud en forma detallada mensualmente en medio magnético.

En este sentido, para dar cumplimiento a la Ley N° 1816 del 19 de diciembre 2016, mediante la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de licores destilados, modifica el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares (impuesto ad valorem y específico) e incorpora, en materia sustantiva, el impuesto al valor agregado IVA de Licores el cual se debe pagar a la DIAN, la FLA realiza los siguientes registros contables en atención al artículo 16:

Ventas nacionales, donde el impuesto al consumo se recauda a favor de otros departamentos:

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
1316030000	Productos alimenticios, bebidas y alcoholes	XX		D-EUDORES
4203010000	Venta licores		XX	OtringNoTribOpeCial
2445010005	5% IVA Generado Venta		XX	Depósitos de Terceros
2440800007	Ipoconsumo especific		XX	Depósitos de Terceros
2440800012	Componente Advalorem		XX	Depósitos de Terceros
2407900040	Depos Dpto Huila FLA		XX	Depósitos de Terceros

Ventas locales, donde el impuesto al consumo se recauda a favor del Departamento de Antioquia, según distribución de la Ley N° 1816 de 2016 y el ingreso presupuestal se realiza en el momento del pago del distribuidor:

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
1316030000	Productos alimenticios, bebidas y alcoholes	XX		D-EUDORES
2440800004	37% Salud-Comp Esp		XX	Depósito de Terceros
2440800003	3% Deportes-Comp E		XX	PartConLicProJuLibDe
2440800005	14% Salud y Educa		XX	PartConLicProJuLibDe

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
2440800006	46% Libre Dest-Com		XX	PartConLicProJuLibDe
2440800009	37% Salud-Comp Ad		XX	Depósitos de Terceros
2440800008	3% Deportes-Comp A		XX	PartConLicProJuLibDe
2440800010	14% Salud y Educa -		XX	PartConLicProJuLibDe
2440800011	46% Libre Dest-Com		XX	PartConLicProJuLibDe
2445010004	5% IVA Generado Venta		XX	Depósitos de Terceros
2490400001	Estampilla U de A		XX	Depósitos de Terceros
4203010000	Venta licores		XX	OtringNoTribOpeCial

Cierre de las cuentas del impuesto al consumo que realiza la FLA

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
2440800004	37% Salud-Comp Esp	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800003	3% Deportes-Comp E	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800005	14% Salud y Educa	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800006	46% Libre Dest-Com	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800007	Ipoconsumo especific	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800009	37% Salud-Comp Ad	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800008	3% Deportes-Comp A	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800010	14% Salud y Educa -	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800011	46% Libre Dest-Com	XX		Causación no afecta presupuesto
2440800012	Componente Advalorem	XX		Causación no afecta presupuesto
3105060042	Impuesto al consumo FLA y Gant		XX	Causación no afecta presupuesto

Causación que realiza el nivel central-GANT de las cuentas por pagar a otros departamentos:

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
2407900032	Impuesto al consumo SGSSS		XX	Esta causación no afecta Pto
3105060042	Impuesto al consumo FLA y GANT	XX		Esta causación no afecta Pto
2407900030	Impuesto al consumo otros departamentos		XX	Esta causación no afecta Pto
3105060042	Impuesto al consumo FLA y GANT	XX		Esta causación no afecta Pto
2407900038	Impuesto al consumo deporte 3% otros deptos		XX	Esta causación no afecta Pto
3105060042	Impuesto al consumo FLA y GANT	XX		Esta causación no afecta Pto

Causación que realiza el nivel central-GANT de las ventas dentro del departamento:

El 37% de los recursos que le corresponden a Salud se causan en una cuenta por pagar a favor del Departamento de Antioquia (como recaudo de terceros), dentro de la oportunidad legal se presenta y se paga en los bancos los valores declarados, trasladando dichos recursos a las cuentas bancarias de la Secretaría Seccional de Salud de Antioquia-SSSA.

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
2407900032	Impuesto al consumo SGSSS		XX	Esta causación no afecta Pto
3105060042	Impuesto al consumo FLA y GANT	XX		Esta causación no afecta Pto
2407900038	Impuesto al consumo deporte 3% otros deptos		XX	Esta causación no afecta Pto
3105060042	Impuesto al consumo FLA y GANT	XX		Esta causación no afecta Pto
4105230009	Para completar el 51% (Salud y educación)		XX	Esta causación no afecta Pto
4105230010	Libre destinación		XX	Esta causación no afecta Pto



Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
3105060042	Impuesto al consumo FLA y GANT	XX		Esta causación no afecta Pto

Secretaría Seccional de Salud de Antioquia cuando recibe el recurso:

La Secretaría Seccional de Salud de Antioquia registra el recaudo del 37% para salud, causando la cuenta por cobrar al Departamento de Antioquia y cancelando esta contra el recaudo en bancos.

En estos registros se afectan las cuentas contables del ingreso y se ejecuta presupuestalmente.

Cuenta	Nombre	Débito	Crédito	Afectación presupuestal en el momento del pago- Nombre
4105049011	Monolicores Especifico Func		XX	Participación por el consumo de licores
4105049013	Monolicores Especifico Inve		XX	Participación por el consumo de licores
4105049017	Monolicores Especifico PPNA 25%		XX	Participación por el consumo de licores
1305230010	Vinos y licores DSSSA	XX		D-EUDORES
4105049012	Monolicores Advalores Funci		XX	Participación por el consumo de licores
4105049014	Monolicores Advalores Inver		XX	Participación por el consumo de licores
4105049018	Monolicores Advalores PPNA 25%		XX	Participación por el consumo de licores
1305230010	Vinos y licores DSSSA	XX		D-EUDORES

Como se observa en los registros el impuesto al consumo se registra en las cuentas por pagar debido a que es un impuesto generado en las facturas de venta, el cual se cobra a los distribuidores para posteriormente pagarlo a los beneficiarios del ingreso (recaudos para terceros) los cuales son: nacionales por ventas a otros Departamentos y locales por ventas dentro del Departamento de Antioquia.

El impuesto al consumo causado por la FLA es transferido como cuenta por pagar mediante una cuenta puente al nivel central del Departamento de Antioquia, posteriormente el Departamento de Antioquia cierra la cuenta puente generando la causación de las cuentas por pagar a los departamentos, y lo correspondiente al Departamento de Antioquia-SSSA, se traslada a la Secretaria Seccional de Salud de Antioquia quien contabiliza como un Ingreso lo correspondiente al 37% para salud y el 46% Libre destinación con su respectiva distribución.

En efecto, el Departamento de Antioquia no contabiliza cuentas de gastos, ni afecta el gasto presupuestal, puesto que considera que los cobros por impuestos en las facturas de venta corresponden a dineros de terceros.

Lo anterior se genera en razón a que el Departamento de Antioquia tuvo auditoría por parte de la Superintendencia Nacional de Salud, quien realizó el siguiente hallazgo:

“La Gobernación de Antioquia-Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia no registra en el presupuesto de gastos el total de las obligaciones que con cargo a la F.L.A. se tiene como es el caso del impuesto al consumo e IVA cedido y renta del monopolio de licores, situación que afecta la razonabilidad de la ejecución presupuestal. Artículo 13, 15 y 17 del Decreto 111 de 199 [sic], expedido por el Presidente de la República.”

Al respecto, se aclara que si bien la observación apunta hacia el tema presupuestal ésta no se ve afectada, dado que no se establece que la transferencia del impuesto al consumo genere registro presupuestal que incida en el proceso contable, como se indicó anteriormente solo se registra contablemente la cuenta por pagar entre las áreas por tratarse de recaudos para terceros.

De esta manera, se solicita aclarar si la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia-Departamento de Antioquia debe afectar las cuentas del gasto por concepto del impuesto al consumo y de los demás impuestos que se facturan en la venta de licores por parte de la FLA, o si por el contrario es correcto el procedimiento contable señalado.

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

## **CONSIDERACIONES**

La Ley 1816 del 19 de diciembre de 2016 por el cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de licores destilados, se modifica el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 13°, RENTAS DEL MONOPOLIO. En ejercicio del monopolio rentístico son rentas de los departamentos las siguientes:

1. La participación que se causa sobre los licores destilados que se consuman en la respectiva jurisdicción departamental en donde se ejerza el monopolio.
2. La participación que se causa sobre el alcohol potable con destino a la fabricación de licores que se utilice en la producción de los mismos en la respectiva jurisdicción departamental en donde se ejerza el monopolio.
3. Los derechos de explotación que se deriven del ejercicio del monopolio sobre la producción e introducción de licores destilados. Estos derechos de explotación no se causarán para la producción de alcohol potable.

ARTÍCULO 14°. PARTICIPACIÓN SOBRE LICORES DESTIADOS. Los departamentos que ejerzan el monopolio de licores destilados, en lugar del impuesto al consumo establecido en la ley, tendrán derecho a percibir una participación sobre los productos objeto del monopolio que se consuman en su jurisdicción. (...)

ARTÍCULO 15°. PARTICIPACIÓN SOBRE ALCOHOL POTABLE CON DESTINO A LA FABRICACIÓN DE LICORES. Los departamentos que ejerzan el monopolio sobre alcoholes potables con destino a la fabricación de licores tendrán derecho a percibir una participación.

Dicha participación corresponderá a un valor en pesos por litro de alcohol, entre \$110 y \$440 de conformidad con lo que determine la asamblea departamental. (Valores año base 2017). (...)

ARTÍCULO 16°. DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS. Las rentas a las que se refiere la presente ley se destinarán así:

1. Del total del recaudo de las rentas del monopolio de licores destilados, y del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, los departamentos destinarán el 37% a financiar la salud y el 3% a financiar el deporte.
2. En todo caso, para efectos de la destinación preferente ordenada por el artículo 336 de la Constitución, por lo menos el 51 % del total del recaudo de las rentas del monopolio de licores destilados deberá destinarse a salud y educación.
3. De la totalidad de las rentas derivadas del monopolio del alcohol potable se destinará por lo menos el 51% a salud y educación, y el 10% a deporte. (...)

ARTÍCULO 17°. DERECHOS DE EXPLOTACIÓN. Los departamentos que ejerzan el monopolio sobre la producción e introducción de licores destilados percibirán derechos de explotación derivados de la autorización a terceros para la producción y/o introducción de licores destilados en los términos previstos en la presente ley. (...)

ARTÍCULO 19°. Modifíquese el artículo 49 de la Ley 788 de 2002 el cual quedará así:

"ARTÍCULO 49. BASE GRAVABLE. El impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares está conformado por un componente específico y uno ad valórem. La base gravable del componente específico es el volumen de alcohol que contenga el producto, expresado en grados alcoholimétricos. La base gravable del componente ad valórem es el precio de venta al público por unidad de 750 cc, sin incluir el impuesto al consumo o la participación, certificado anualmente por el DANE, garantizando la individualidad de cada producto.

Estas bases gravables aplicarán igualmente para la liquidación de la participación, respecto de los productos sobre los cuales los departamentos estén ejerciendo el monopolio como arbitrio rentístico de licores destilados. (...)"

ARTÍCULO 33°. IVA SOBRE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES. El recaudo generado por el impuesto sobre las ventas a la tarifa del 5% en el caso de los licores, vinos, aperitivos y similares gravados con el impuesto al consumo, es un ingreso corriente de la Nación sin destinación específica.

La información contenida en las declaraciones de IVA que presenten los responsables, deberá ser compartida por parte la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN con las secretarías de hacienda de los departamentos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 585 de ET." (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:

#### "6.2.1. 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.

#### 6.2.2. 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.

#### 6.2.3. 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 del derecho de cobro por parte del acreedor. (...)

#### 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 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:

#### “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.

###### 1.2. 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.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, estableció la descripción y dinámica de las siguientes cuentas:

#### “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.
- 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.

#### 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.

**2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS****DESCRIPCIÓN**

Representa el valor de las obligaciones a cargo de la entidad por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

**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."  
(Subrayado fuera del texto)

**CONCLUSIONES**

Dado que la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia-FLA centraliza la información contable con el Departamento de Antioquia, es pertinente identificar en cada uno de los hechos económicos relacionados con el Régimen propio del monopolio rentístico de licores destilados, el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares establecido en la Ley 1816 de 2016, el reconocimiento contable de los activos, pasivos, ingresos y gastos de acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en atención a que el Departamento obra como sujeto activo y sujeto pasivo a la vez frente a los impuestos que en el régimen se relacionan.



En este sentido, para el reconocimiento contable del impuesto al consumo y participación de licores, vinos, aperitivos y similares, de cada una de las ventas que realizan en una jurisdicción diferente al Departamento de Antioquia, la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia deberá reconocer la obligación correspondiente a la Participación sobre licores destilados y la Participación sobre alcohol potable con destino a la fabricación, en la subcuenta 244080-Otros impuestos departamentales, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, detallando el departamento al cual corresponde y la distinción frente al componente específico y ad valorem.

Posteriormente, cuando se realicen y efectúen las declaraciones o liquidaciones tributarias respectivas, estas cuentas serán canceladas con un débito a la subcuenta 244080-Otros impuestos departamentales, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Ahora bien, para el caso de las ventas que se realizan dentro de la jurisdicción del Departamento de Antioquia, la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia deberá reconocer la Participación sobre licores destilados y la Participación sobre alcohol potable con destino a la fabricación, directamente como un ingreso con un crédito en la subcuenta 410523-Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares o participación porcentual, de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Simultáneamente, si se manejan cuentas del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO diferentes, por parte del Departamento y la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia, se realizará asiento contable correspondiente al traslado de los recursos.

Por lo anterior, dado que la obligación de estos tributos deriva de las ventas realizadas por la Fábrica de Licores y Alcoholes de Antioquia, en ningún momento se afectarían las cuentas del gasto, dado que este únicamente impactará el gasto del periodo cuando los recursos se ejecuten de acuerdo con las destinaciones estipuladas en el artículo 16 de la Ley N° 1816 de 2016.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000011331 DEL 26-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de pago de factura con resolución de facturación vencida.

Doctora  
 SAYDE JUDITH ESCUDERO JALLER  
 Subdirección Administrativa y Financiera  
 Corporación Autónoma Regional del Canal del Dique-CARDIQUE  
 Cartagena de Indias D.T. y C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000766-2, el día 26 de febrero de 2019, en la que consulta:

“(…) elevamos ante su entidad la siguiente consulta con fin de cumplir con la normatividad vigente y de acuerdo con las normas contables y tributarias que rige la actividad comercial en nuestro país.

1. ¿Por el hecho de pagarse al acreedor de una Corporación Autónoma Regional, una factura con resolución de facturación vencida, se genera alguna consecuencia adversa para la entidad pagadora?
2. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Cuáles son esas consecuencias?
3. ¿Es exigible a la Corporación Autónoma fungir como veedor en el cumplimiento de los requisitos tributarios adicionales de las facturas de venta no requeridos por ley para su reconocimiento como título valor?

En este sentido 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 a la Contaduría General de la Nación:

- “a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.
- (...)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

Ahora bien, el numeral 3 del CAPÍTULO II. PASIVOS de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, estipula:

### “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.

#### 3.3. Medición inicial

3. Las cuentas por pagar se medirán por el valor de la transacción.

#### 3.4. Medición posterior

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

### 3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer 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.

### 3.6. Revelaciones

8. La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por pagar, tales como: plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones que estas le impongan a la entidad. Así mismo, revelará el valor de las cuentas por pagar que se hayan dado de baja por causas distintas a su pago.

9. Si la entidad infringe los plazos o incumple con el pago del principal, intereses o cláusulas de reembolso, revelará a) los detalles de esa infracción o incumplimiento, b) el valor en libros de las cuentas por pagar relacionadas al finalizar el periodo contable y c) la corrección de la infracción o renegociación de las condiciones de las cuentas por pagar antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.” (Subrayado fuera de texto).

En el Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno se describe el Grupo 24 CUENTAS POR PAGAR, así: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan las 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 financiero.”

## CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, frente a las inquietudes de carácter tributario planteadas en su consulta se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse al respecto, razón por la cual he dado traslado de su consulta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN de conformidad con lo estipulado en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Con respecto a las competencias propias de la CGN, el tratamiento contable del pago de la factura hecha por la entidad al acreedor, me permito manifestar que se reconocerá el pago con un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 24-CUENTAS POR PAGAR en donde se haya reconocido la factura, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO. En caso de que la entidad deba pagar intereses moratorios, el valor de los mismos se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000025971 DEL 17-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Subsidios en la prestación de servicios de telefonía en el Valle del Cauca.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por cobrar
	<b>SUBTEMAS</b>	Subsidios en la prestación de servicios de telefonía en el Valle del Cauca.

Doctora  
 CONSTANZA CASTRO SANCHEZ  
 Coordinadora GIT de Contabilidad  
 Fondo de Tecnologías de la Información y las Telecomunicaciones  
 Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550001888-2, el 14 de mayo de 2019, mediante la cual señala que la Empresa Recursos Tecnológicos S.A. E.S.P. tiene reconocida contablemente una cuenta por cobrar al Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC) por subsidios en la prestación de servicios de telefonía en el Valle del Cauca en atención a lo dispuesto en la Ley 142 de 1994, entre el periodo 1998 a 2015.

Sin embargo, mediante una comunicación enviada por el Fondo TIC a la Empresa se expresan las razones por las cuales no existe obligación alguna por parte del Fondo TIC. El Fondo TIC argumenta que solamente hasta la expedición de la Ley 1341 de 2009 se autorizó a la Nación presupuestar los recursos necesarios para pagar el déficit entre subsidios y contribuciones derivado de la Ley 812 de 2003, y que a la Empresa ya se le pagó oportunamente el déficit al que se refiere la citada Ley

De acuerdo con anterior, se consulta orientación frente al tratamiento contable que deben efectuar las dos entidades.

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

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
 Contabilidad  
 Pública

1414

## CONSIDERACIONES

El artículo 354° de la Constitución Política de Colombia de 1991, consagra:

“ARTÍCULO 354°. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 4° de la Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354° de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, establece:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El numeral 3. referente a las cuentas por pagar, del capítulo II. Pasivos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala que “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.”

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

El numeral 2. referente a las cuentas por cobrar, del capítulo I. Activos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, define que “Se reconocerán como cuentas por cobrar, los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

Además, el numeral 5.3 Corrección de errores de periodos anteriores, contenida en la norma de Políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores, del mismo Marco Normativo, 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.

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. (...)”  
(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las anteriores consideraciones, no es competencia de la Contaduría General de la Nación definir la existencia de una obligación legal procedente de una normativa expedida por otros entes reguladores, toda vez que dentro de sus funciones se encuentra emitir conceptos y absolver consultas, orientadas a determinar los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos con base en el Régimen de Contabilidad Pública.

Por lo anterior, el Fondo TIC y la Empresa de Recursos Tecnológicos S.A. E.S.P. deberán determinar a la luz de la normativa vigente, si efectivamente existe un derecho de cobro exigible por parte de la empresa, y una obligación de pago para la entidad de gobierno, que cumplan con los criterios de reconocimiento del activo y pasivo respectivamente.

De ser así, la Empresa deberá seguir reconociendo una cuenta por cobrar por el valor de los recursos que le adeudan y el Fondo TIC deberá reconocer contablemente una cuenta por pagar por el mismo monto. Si por el contrario, se determina que no existe obligación alguna, la Empresa deberá dar de baja la cuenta por cobrar que tiene reconocida por concepto del subsidio, acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente, afectando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, si la cuenta por cobrar se había reconocido en periodos anteriores; o realizando una reversión del ingreso correspondiente si la cuenta por cobrar se reconoció en el periodo corriente.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000026491 DEL 19-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de pagos por acuerdos conciliatorios e incorporación de activos.

Doctora  
Miryam Marleny Hincapié Castrillón  
Subcontadora de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002206-2 del 11 de junio de 2019, en la cual solicita alcance al concepto 2019200000848-3 del 4 de junio de 2019, atendiendo las siguientes observaciones:

“Considerando que el IVA al cual hace referencia la consulta No. 20194000007563, se origina en el pago de una sentencia, proferida por el tribunal administrativo del Magdalena-despacho 001, el 03 de diciembre de 2018, en el cual se obliga la entidad (ESAP) a recibir los bienes y a pagar las facturas No. 15928, 15893, 15929, y 15930, debidamente indexadas al valor presente. Se requiere conocer la definición contable a seguir teniendo en cuenta que:

1. La entidad, en cumplimiento del procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, ya debe tener reconocido un pasivo por créditos judiciales, por el valor total de la sentencia.
2. Que la sentencia, ordena a la entidad a recibir los bienes y pagarlos. ¿Como se debe realizar el reconocimiento de los activos?
3. Que la entidad debe pagar el IVA correspondiente a la indexación de los precios, y que esta a su vez como entidad educativa solicita la devolución de este ante la DIAN”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

Por medio del auto proferido por el Tribunal Administrativo del Magdalena, se señalan los siguientes antecedentes:

“Mediante apoderado judicial, la Sociedad HIMHER Y CIA SA SOCIEDAD DE FAMILIA, presentó demandada de controversias contractuales en contra de la Escuela Superior de Administración Pública solicitando o siguiente:

- Se declarará que mediante contrato de prestación de servicios del 31 de octubre de 2013-contrato de compraventa N° 758 de 2013-la ESAP contrató con la parte actora la compraventa de mobiliario, enseres y otros materiales para las territoriales Nariño, Atlántico y Magdalena; estableciéndose como término de ejecución para la territorial Nariño 30 días calendario y Atlántico y Magdalena el 1° de diciembre de 2013.
- Se declarará que mediante acta de adición y prórroga N° 1 suscrita entre las dos partes suscritas el 18 de diciembre de 2013; las parte acordaron como plazo para la ejecución para la territorial Nariño el 30 de diciembre de 2013 para Atlántico y Magdalena, el 28 de febrero de 2014.
- Se declarará que mediante acta de adición y prórroga N° 2 suscrito entre las partes suscritas el 27 de febrero de 2014, las partes acordaron prorrogar el plazo de duración del contrato de compraventa N° 758 de 2013, en cuatro meses hasta el 30 de junio de 2014 en consideración a que la entrega de los elementos para la sede Santa Marta, a la fecha no habían podido ser recibidos ya que en dicha sede no se habían terminado las obras para las cuales se requirió el mobiliario.
- Se declarará que mediante acta prórroga N° 3 y otro sí modificatorio N° 1 al contrato de compraventa N° 758 suscrito entre las partes el 19 de junio de 2014, se acordó la prórroga a fin de garantizar la entrega y correcto almacenamiento de los elementos adquiridos en tal sentido se prorrogó el plazo del contrato en 4 meses; así mismo, se modificó la forma de pago así: el 90% será cancelado contra actas de recibido parcial, y el 10% restante una vez fuera recibida la totalidad de los elementos.
- Se declarara que el 30 de diciembre de 2014 la parte actora solicitó prórroga y/o recibo de los elementos de la sede Santa Marta.
- Se declare que la ESAP convino las prórrogas del contrato N° 758 como consecuencia de no tener adecuadas las instalaciones físicas en la sede N°2 Santa Marta, para la adecuada implementación del mobiliario contratado por la parte actora y como consecuencia de ello no había sido posible dar terminación y liquidación definitiva del contrato en mención”

Con base en lo anterior, el auto proferido por el Tribunal Administrativo del Magdalena aprobó el acuerdo conciliatorio total logrado entre el demandante-HIMHER Y COMPAÑÍA SA SOCIEDAD DE FAMILIA y la parte demandada-ESCUELA SUPERIOR DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA (ESAP) en continuación de audiencia inicial celebrada el 207 de noviembre de 2018, en los siguientes términos:

“Se propone como fórmula de arreglo el pago del capital adeudado a la empresa HIMHER Y CIA S.A SOCIEDAD DE FAMILIA, es decir la suma de TRESCIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES QUINIENTOS MIL PESOS \$396.500.000= debidamente indexada al valor presente con el fin de reconocer la depreciación sobre el dinero dejado de percibir por el contratista. En tal entendido, no habrá lugar al pago de intereses respecto del valor de las facturas de cobro N° 15928, 15893, 15929, y 15930 del año 2014, emitidas con ocasión a la ejecución del contrato de compraventa N° 758 de 2013 y que abran en el expediente, por cuanto el cobro de intereses es incompatible con la indexación de dineros en atención que se estaría haciendo un doble pago (...)”

Lo anterior, resaltando que, el monto acordado por las partes sólo será cancelado a la sociedad Himher y CIA Sociedad de Familia una vez la ESAP reciba a satisfacción el mobiliario contratado con la entidad demandante, el cual se encuentra especificado en el contrato N° 758 de 2013.

Ahora bien, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió 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.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, establece como principios de contabilidad pública el devengo y la esencia sobre la forma, y los define como:

“Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

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

Adicionalmente, en los numerales 6.2.1 y 6.2.2. del reconocimiento de activos y pasivos, señala:

#### “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.

#### 6.2.2. 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 del texto).

Por su parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores 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.

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).

Posteriormente, la CGN emite 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 embargo sobre cuentas bancarias, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo.

En dicho procedimiento se establece que “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”. Adicionalmente, frente al reconocimiento de las obligaciones derivadas de este tipo de procesos 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.

Cuando el pago se realice a través de la tesorería centralizada, esta registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la entidad responsable de la obligación registrará 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 4705-FONDOS RECIBIDOS” (Subrayado fuera del texto).

En el caso del Catálogo General de Cuentas, establece las siguientes descripciones y dinámicas de cuentas:

### “1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA

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.

(...)

### 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES

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.

(...)

## 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.

(...)

## 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

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).

Por otra parte, mediante concepto 2017230003631-1 del 11 de julio de 2017 y 2018200002617-1 del 02 de mayo del 2018, la CGN se pronunció respecto al tratamiento contable de la devolución de IVA pagado en la adquisición de bienes, insumos y servicios para uso exclusivo de las Instituciones de educación superior.

## CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y, bajo el nuevo contexto planteado en la solicitud de alcance, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Es importante aclarar que el Tribunal Administrativo del Magdalena aprobó, mediante auto, el acuerdo conciliatorio total logrado entre el demandante-HIMHER Y COMPAÑÍA SA SOCIEDAD DE FAMILIA y la parte demandada-ESCUELA SUPERIOR DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA (ESAP), por lo que no se generó una sentencia que obligara a la ESAP al pago de la obligación producto de la adquisición de los bienes muebles, sino que se generó un acuerdo de pago entre las partes.

Dicho lo anterior, se debe precisar que la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP), incurrió en un error al omitir el reconocimiento de los bienes muebles una vez cumplidos los términos pactados en el contrato N° 758 de 2013 y sus respectivas prórrogas, toda vez que allí se configuraba una obligación cierta con el contratista, desde el momento en que este último cumplió con su deber, dentro de los términos contractuales. Por lo anterior, en su momento se debió reconocer el pasivo por concepto de la adquisición de los bienes y la incorporación de estos a los estados financieros de la entidad.

En ese sentido, con el fin de realizar la corrección de dicho error, la ESAP deberá realizar los siguientes registros contables:

Dado que la ESAP aplicó lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargo sobre cuentas bancarias, deberá debitar el saldo registrado en la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Posteriormente, con el pago de las obligaciones debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, según sea el caso.

De igual forma, registrará el mobiliario adquirido debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA y acreditará la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. La ESAP deberá revisar todo lo relacionado con las revelaciones y ajustes en la presentación de estados financieros conforme a lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Adicionalmente, para efectos del tratamiento contable de la devolución del IVA en instituciones de educación superior, la entidad deberá aplicar lo establecido en el concepto 2019200000848-3 del 4 de junio de 2019 emitido por la CGN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192300022801 DEL 06-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Patrimonio de las entidades del gobierno.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento alternativo para las consignaciones pendientes por identificar

Doctora  
ANGELA MARÍA NUÑEZ  
Profesional de Apoyo  
Gobernación de Nariño  
Ipiiales-Nariño

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550001848-2, del 10 de mayo de 2019, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“A manera de contexto, es preciso señalar que La Secretaría de Educación Departamental- SED es una unidad dependiente de la Gobernación de Nariño que se encuentra desconcentrada en ciertos procesos administrativos, operativos y funcionales, en lo que atañe a la prestación del servicio educativo, por ende, procesa su propia información contable de forma separada, la cual se integra posteriormente al nivel central para la preparación y presentación de los estados financieros según lo estipulado en el anexo a la Resolución 385 del 03 de octubre de 2018.

La SED Nariño maneja recursos del Sistema General de Participaciones Sector Educación- Prestación de Servicio, los cuales tienen una destinación específica y son reglamentados por la Ley 715 de 2001 y la Ley 1753 de 2015.

El caso en concreto es sobre las cuentas bancarias de la SED Nariño, en las cuales desde el año 2016 se registraron una serie de Notas Crédito producto de consignaciones de terceros que no han logrado ser identificadas pese a las gestiones realizadas ante las entidades bancarias, por lo tanto, dichas partidas fueron llevadas al pasivo a fin de sanear de forma preliminar la cuenta de bancos, tomando como guía el concepto No. 20182000030361 del 06 de junio de 2018, emitido por la Contaduría General de la Nación, donde se establece que si después de realizadas las gestiones pertinentes que conduzcan a la identificación del tercero titular de los recursos se debe reconocer un ingreso en la subcuenta 480827

aprovechamientos, de la cuenta 4808 INGRESOS DIVERSOS, revelando en las notas a los estados financieros, la información pertinente. Surge la siguiente inquietud:

Al reconocer contablemente un ingreso, consecuentemente se debe incorporar dentro del presupuesto de ingresos y gastos de la SED Nariño-Departamento de Nariño, dineros que probablemente tengan una destinación específica y sobre los cuales no se tiene certeza de su origen.

Con base en lo anterior se solicita de manera respetuosa conceptuar sobre los siguientes interrogantes:

1. ¿Qué implicaciones y/o responsabilidades administrativas, disciplinarias, fiscales y penales puede tener la SED Nariño por disponer de dichos recursos?
2. ¿Qué implicaciones y/o responsabilidades administrativas, disciplinarias, fiscales y penales puede tener la SED Nariño por mantener en un pasivo dichas partidas?
3. ¿Aplica algún termino de prescripción que permita incorporar dichos recursos al ingreso y por ende al gasto después de determinado tiempo?
4. ¿Existe y/o se debe aplicar algún tratamiento contable alternativo a estas partidas?

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

## **CONSIDERACIONES**

Los numerales 4.1 Características fundamentales y 4.2 Características de mejora correspondientes a las Características cualitativas de la información financiera, contenidos en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, señalan:

### **“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.”

Los numerales 3.2.2-Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera y 3.2.1.4-Análisis, verificación y conciliación de información del anexo de la Resolución 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, 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.

#### 3.2.14 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”

El numeral 4.3. Corrección de errores de períodos anteriores contenidos en la norma 4. Políticas Contables, cambios en las estimaciones y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala:

“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.”

La descripción y la dinámica de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

## “DESCRIPCIÓN

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

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la 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.

### SE ACREDITA CON:

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

La descripción y la dinámica de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, establecen:

## 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.”

En las conclusiones del concepto 201822000030361 del 6 de junio de 2018, emitido por la Contaduría General de la Nación, se establece:

“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 último, la entidad mediante correo electrónico del 22 de mayo nos afirma que las consignaciones no identificadas están registradas en partidas conciliatorias desde el año 2012 y que dichas partidas se encuentran registradas en el pasivo. Mediante comunicación telefónica del 24 de mayo del presente año, la doctora Angela María Nuñez Profesional de Apoyo de la Gobernación de Nariño comunicó que la entidad aplicó el concepto 201822000030361 del 6 de junio de 2018 expedido a la Gobernación de Boyacá por parte de la Contaduría General de la Nación en lo referente a las consignaciones sin identificar y que la entidad ha efectuado únicamente el siguiente registro contable:

“Un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

En lo concerniente a la pregunta N° 4, frente a la existencia o aplicación de un tratamiento contable alternativo para las consignaciones de terceros pendientes de identificar, debe tenerse en cuenta el numeral 3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, en especial, lo correspondiente a la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan garantizar de manera permanente, la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

De acuerdo con el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la herramienta escogida por la entidad, para asesorar en lo referente a la depuración de las partidas sin identificar de la información financiera, se debe tener en cuenta no solo lo establecido en el numeral 3.2.2, sino también el numeral 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de la información, el cual estipula que se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla con fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generen información relativa a bancos, cuentas por cobrar, entre otros.

Ahora bien, atendiendo al Concepto N° 20182000030361 del 6 de junio de 2018, emitido por la Contaduría General de la Nación, al determinar que una 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 y en atención a lo señalado en los párrafos anteriores, se debe registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito a la subcuenta 480827-Aprovechamientos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, y alternamente revelar en notas a los estados contables, la información pertinente.

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

reconocimiento de tal ingreso, con contrapartida en la subcuenta y cuenta del activo o pasivo afectado.

Ahora bien, si en lugar del supuesto del párrafo inmediatamente anterior, la identificación del origen del hecho económico se establece que se incurrió en una omisión o existió una malinterpretación de la información, eventos que dan origen a haber incurrido en un error, se deberá acreditar el activo o el pasivo afectado, y en contraposición se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, la Secretaría deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos y pasivos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Por otra parte, es importante precisar que los procesos de depuración contable recaen en las instancias administrativas quienes son las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios de la entidad, atendiendo los lineamientos generales en materia de calidad de la información, so pena de incumplir con los principios de devengo y período contable, así como con las características cualitativas de la información financiera. En consecuencia, es indispensable que se adopten las medidas administrativas necesarias a efectos de evitar que se sigan presentando este tipo de situaciones a futuro.

Respecto a los puntos 1, 2 y 3 de su consulta no son competencia de la CGN, por lo tanto, se le trasladaron a la Contraloría General de la República en lo que concierne a la parte fiscal, a la Procuraduría General de la Nación en lo referente a la parte disciplinaria, a la Fiscalía General de la Nación en lo que concierne a la parte penal y a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en lo correspondiente a la parte presupuestal.

Por medio de este concepto, complementa y adicionalmente se corrige el emitido por la Contaduría General de la Nación mediante radicado N° 2018200003061 del 6 de junio de 2018, en el cual se hacía referencia a la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por cuanto de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, el código corresponde al 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000029071 DEL 11-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable cuando el contratista beneficiario de un pago cede el derecho a un tercero.

Doctor  
 LUIS ENRIQUE GAMBOA TRUJILLO  
 Contador  
 Municipio de Honda Tolima  
 Honda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002409-2 del 27 de junio de 2019, mediante la cual consulta lo siguiente:

“CUAL ES EL REGISTRO CONTABLE EN LA SUBCUENTA DEL PASIVO DE UNA CESION DE DERECHO DE UN CONTRATO DE OBRA

La anterior consulta es con el fin de poder subsanar un plan de mejoramiento presentado a la Contraloría General de la República en donde nos abrieron un hallazgo presentado ante una suscripción de un contrato de Obra Pública el cual el contratista ordena ceder un pago a un tercero.”

Mediante correo electrónico el consultante aclara que su inquietud se refiere al registro contable en la cuenta del pasivo de una cesión de pago que hace un contratista con destino a un tercero.

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, 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. (Subrayado fuera de texto)

El citado marco conceptual define los pasivos, así

### “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)

Por su parte 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

4. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el Municipio debió reconocer el pasivo a favor del contratista el momento en el cual surge la obligación de pago a favor del contratista de acuerdo con lo señalado en el respectivo contrato, 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.

Para el efecto debió registrar un débito en la subcuenta que identifique la naturaleza del bien adquirido, o del gasto por el servicio recibido, con crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES,

sin detrimento del registro de las retenciones y descuentos que procedan.

Si el contratista cede sus derechos a favor de un tercero, se cancelará la obligación con el contratista y se reconocerá a nombre del nuevo titular del derecho, siempre que se acredite y formalice debidamente el cambio del titular. Para el efecto se utilizará la misma subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, la cual se cancelará con el respectivo giro a nombre del nuevo beneficiario, pero con el nuevo tercero, toda vez que para la Entidad, el concepto de la obligación sigue siendo el mismo que se originó con la ejecución del contrato de obra.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000039991 DEL 02-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Patrimonio Ingresos Propiedades, planta y equipo.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de proceso ejecutivo en contra de la entidad y del remate judicial de un bien inmueble.

Doctora  
YURI BEATRIZ BENAVIDES CORAL  
Contadora  
Municipio Santiago Putumayo  
Santiago

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°2019550002934-2 del 21 de agosto de 2019 en la cual consulta lo siguiente:

“El municipio de Santiago mediante auto de aprobación de remate del proceso ejecutivo 867493189001-00043, de fecha 7 de noviembre del 2018 fue rematado el bien inmueble Casasola ubicada en la zona urbana del municipio y resolvió ADJUDICAR al demandante el inmueble objeto de remate, por cuenta de su crédito que hasta el momento asciende a la suma de \$132.041.908.”

Indica los siguientes datos

Valor de la demanda fue por \$132.041.908  
Valor del inmueble en contabilidad: 69.028.900  
Valor establecido del remate del inmueble \$117.000.000  
Diferencia \$15.041.908  
Valor de agencias en derecho \$2.495.735

Consulta

1. ¿Cómo contabilizar la demanda
2. ¿Cómo contabilizar la diferencia entre el valor en libros y el valor del remate?

3. ¿Cómo dar de baja el bien entregado como parte de pago
4. ¿Cómo contabilizar el valor de las agencias en derecho
5. ¿Cómo contabilizar las costas del proceso?”

Mediante correo electrónico la consultante aclaró que el Municipio no ha reconocido la obligación y que la misma corresponde a años anteriores, y que quedará un saldo a cargo del Municipio \$ 15.041.908.

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 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)

Por su parte, el numeral, los numerales 6.1.2 y 6.2.2, establecen:

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.



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.

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).

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 lo siguiente:

“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)

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.” (Subrayado fuera de texto)

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)

4808-INGRESOS DIVERSOS establece que “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”.

Esta cuenta contiene la subcuenta 480805 Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas a continuación se resuelven cada uno de los interrogantes:

### 5. Contabilización de la demanda

Tratándose de los procesos ejecutivos tenemos que, se parte de la existencia de una obligación insatisfecha por parte del Municipio, que consta en un título ejecutivo, lo que quiere decir que la obligación es clara, expresa y exigible. En este tipo de procesos no se discute de ninguna manera la existencia de la obligación, sino el cumplimiento de la misma, razón por la cual no habrá lugar al reconocimiento del valor de la demanda sino de la obligación originalmente adquirida, lo cual debió haberse hecho en el momento en que esta se hizo exigible, de conformidad con el principio de devengo dispuesto en el Marco Conceptual para entidades de gobierno.

Del contexto expuesto en la consulta se desprende que el Municipio no reconoció previamente dicha obligación en su contabilidad, y que la misma se originó en periodos anteriores. Por esta razón deberá atender a la norma de Corrección de errores de ejercicios anteriores del numeral 4.3. del capítulo VI de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, para entidades de gobierno, reconociendo la cuenta por pagar por el valor del documento que presta mérito ejecutivo con un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si el error se considera material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

- 2) ¿Cómo contabilizar la diferencia entre el valor en libros y el valor del remate”, y**  
**3) Cómo dar de baja el bien entregado como parte de pago?.**

Para el efecto, el Municipio debe abonar al monto de la obligación el valor asignado al inmueble en el proceso de remate, es decir \$117.000.000, mediante un débito a la respectiva cuenta por pagar. El registro crédito corresponde a la baja del activo por su valor en libros. Para el efecto debe disminuir el monto de la depreciación acumulada y acreditar la subcuenta y cuenta del activo que identifique el bien rematado, por su valor del costo registrado en la contabilidad.

Respecto de la diferencia, teniendo en cuenta que de conformidad con el contexto de la consulta, el valor abonado a la obligación (valor asignado al bien en el proceso de remate) es mayor que el valor en libros del activo, esta diferencia constituye un ingreso que debe registrarse mediante un crédito en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS

- 4. ¿Cómo contabilizar el valor de las agencias en derecho?**  
**5. ¿Cómo contabilizar las costas del proceso?**

El Municipio debe efectuar el reconocimiento de las obligaciones por el valor de las agencias en derecho y de las costas del proceso, mediante un débito en la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 51111-GENERALES con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CREDITOS JUDICIALES, bajo el entendido que las agencias en derecho hacen parte de las costas judiciales.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000044201 DEL 05-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los recursos de la estampilla Procultura destinados a la seguridad social del creador y gestor cultural y que son entregados a Colpensiones.

Doctora  
MARTHA INÉS SANCHEZ BELTRÁN  
Contador  
Alcaldía Municipal de La Calera  
La Calera - Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500026902 del 26 de julio de 2019, mediante la cual solicita conocer el registro contable que debe efectuar la Alcaldía Municipal de La Calera frente a la entrega de los recursos de la estampilla Procultura a Colpensiones, dado lo estipulado en el Decreto 2012 de 2017 “que define la destinación de los recursos de la estampilla pro-cultura para seguridad social del creador y gestor cultural”.

La entidad realizó el registro contable afectando las subcuentacuenta 542390-Otras transferencias, de la cuenta 5423 y 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

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

**CONSIDERACIONES**

El Artículo 38 de la Ley 397 de 1997, modificado por la Ley 666 de 2001, y el Artículo 38-1 de la Ley 397 de 1997, adicionado por la Ley 666 de 2001, señalan lo siguiente.

“ARTICULO 38. ESTAMPILLA PROCULTURA. 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.

ARTÍCULO 38-1. El producido de la estampilla a que se refiere el artículo anterior, se destinará para:

1. Acciones dirigidas a estimular y promocionar la creación, la actividad artística y cultural, la investigación y el fortalecimiento de las expresiones culturales de que trata el artículo [18](#) de la Ley 397 de 1997.
2. Estimular la creación, funcionamiento y mejoramiento de espacios públicos, aptos para la realización de actividades culturales, participar en la dotación de los diferentes centros y casas culturales y, en general propiciar la infraestructura que las expresiones culturales requieran.
3. Fomentar la formación y capacitación técnica y cultural del creador y del gestor cultural.
4. Un diez por ciento (10%) para seguridad social del creador y del gestor cultural.
5. Apoyar los diferentes programas de expresión cultural y artística, así como fomentar y difundir las artes en todas sus expresiones y las demás manifestaciones simbólicas expresivas de que trata el artículo [17](#) de la Ley 397 de 1997.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 2012 de 2017 "Por el cual se adiciona un Capítulo al Título 13 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1833 de 2016, a efectos de reglamentar el numeral 4 del artículo 38-1 de la Ley 397 de 1997, y se dictan otras disposiciones", menciona lo siguiente en su Artículo 1:

“ARTÍCULO 1. Adición de un capítulo al Decreto 1833 de 2016 por medio del cual se compilan las normas del Sistema General de Pensiones. Adiciónese un capítulo al título 13 de la parte 2 del libro 2 del Decreto 1833 de 2016 por el cual se compilan las normas del Sistema General de Pensiones, con el siguiente texto:

### CAPÍTULO 13

#### **OPERATIVIDAD DE LOS RECURSOS RECAUDADOS EN VIRTUD DEL NUMERAL 4 DEL ARTÍCULO 38-1 DE LA LEY 397 DE 1997, ADICIONADO POR EL ARTÍCULO 2 DE LA LEY 666 DE 2001**

**ARTÍCULO 2.2.13.13.1. Objeto.** El presente decreto tiene por objeto establecer el uso de los recursos recaudados en virtud del numeral 4 del artículo 38-1 de la Ley 397 de 1997, adicionado por el artículo 2 de la Ley 666 de 2001 y las condiciones para el acceso de los creadores y gestores culturales al Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos-BEPS.

**ARTÍCULO 2.2.13.13.2. *Uso de los recursos.*** Los recursos de que trata el numeral 4 del artículo 38-1 de la Ley 397 de 1997, adicionado por el artículo 2 de la Ley 666 de 2001 se podrán destinar a los siguientes usos:

1. Financiación de una anualidad vitalicia del Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos -BEPS.
2. Financiación de aportes al Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos- BEPS.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Resolución 460 de 2018 emitida por el municipio de La Calera “Por medio del cual se autoriza y ordena el pago de la Estampilla Procultura en cumplimiento del Decreto 2012 de 2017”, establece:

“ARTÍCULO PRIMERO: Realizar el traslado de recursos por la suma de CIENTO OCHENTA MILLONES OCHOCIENTOS TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y UN PESOS M/CTE (\$180.833.251.00) que se transferirán a la Administradora Colombiana de Pensiones Colpensiones, por concepto de aportes a las cuentas individuales de los ciudadanos vinculados al programa BEPS que acreditaron la calidad de Gestores o Creadores Culturales.

EL Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene las siguientes cuentas:

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.”

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.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Teniendo en cuenta que la normativa legal señala que el propósito de la estampilla Procultura es apoyar el fomento y estímulo de la cultura, y que el 10% de los recursos recaudados por concepto de esta deberán ser destinados para la seguridad social de los creadores y gestores culturales, entonces, una vez el municipio de La Calera tenga la obligación de entregar los recursos a Colpensiones, bien sea para financiación de una anualidad vitalicia o para financiación de aportes de dichos gestores y creadores culturales,

deberá reconocer un gasto por transferencia en la subcuenta 511190-Otros gastos generales, de la cuenta 5111-GENERALES, y como contrapartida reconocer una transferencia por pagar en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR; lo anterior debido a que la destinación de los recursos de la estampilla Procultura apuntan al cumplimiento de uno de los objetivos misionales de las entidades territoriales, cual es el promover el desarrollo cultural. De ser necesario, a nivel de auxiliares se podrán efectuar las desagregaciones que la entidad estime pertinente para identificar apropiada y separadamente este tipo de erogaciones.

Cuando el Municipio transfiera los recursos antes mencionados a Colpensiones para los beneficiarios respectivos, deberá debitar la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y reconocer la salida del efectivo o equivalentes al efectivo, acreditando la subcuenta y cuenta correspondientes.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000053481 DEL 19-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Momento en el que se deben registrar y reconocer las cuentas por pagar, cuando no existe soporte representado en cuenta de cobro o factura

Doctora  
LUCERO MASMELA CASTELLANOS  
Contratista Control Interno  
Catastro Bogotá  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002897-2, el día 16 de agosto de 2019, mediante la cual señala que el actual contador no contabiliza los gastos en el mes en el que se causan, dado que no tiene los soportes correspondientes. Al respecto, se consulta si es posible realizar el registro en el mes en que el gasto se generó, creando una cuenta por pagar y amortizando el gasto mensualmente, teniendo en cuenta el contrato.

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

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, señala:

## “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. 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.

(...)

#### 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.

(...)

#### 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. 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.

#### 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 del texto)

La Norma de Cuentas por pagar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.”

La descripción y dinámica de la cuenta 1905-ACTIVOS OTROS ACTIVOS BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a las Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señala:

## “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.”

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública y transversal a los marcos normativos, mediante la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, señala:

### “4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen 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.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que bajo los principios de esencia sobre forma y devengo, establecidos en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, los hechos económicos deben reconocerse en el momento en que suceden, independientemente del instante en el cual se produce el flujo de efectivo y la forma legal que representa el hecho.

En este sentido, para los hechos económicos descritos en su consulta, es pertinente atender a las definiciones de activos, pasivos y gastos. Los activos se reconocen cuando se controlen los recursos 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. Los pasivos serán objeto de reconocimiento cuando la obligación presente que haya surgido de un evento pasado y que para liquidarla, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de esta pueda medirse de forma fiable.

Igualmente, teniendo en cuenta que los gastos son aquellos decrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio que se relacionan con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando puedan medirse con

fiabilidad, implica que su reconocimiento ocurre de manera simultánea con el aumento en los pasivos o disminución en los activos.

En este sentido, se deberá realizar el reconocimiento de las cuentas por pagar cuando se constituya la obligación producto de la adquisición de bienes y/o servicios. La inexistencia del soporte representado en cuenta de cobro o factura, no implica la ausencia de la obligación de pagar las sumas adeudadas, sino que define el momento en que se debe realizar el pago.

Cuando se trata de contratos por prestación de servicios donde la entidad actúa como contratante, el reconocimiento de la cuenta por pagar atenderá al principio de devengo, por lo tanto, en la medida en que se va ejecutando el objeto contractual y con el recibido a satisfacción por parte de la entidad contratista, con base en las diferentes actas parciales de entrega o cualquier otro documentos que lo soporte, se procederá al registro débito en las cuentas y subcuentas adecuadas de la clase 1-ACTIVOS, 5-GASTOS, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, según corresponda a la naturaleza del bien o servicio recibido, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Ahora bien, si dentro de las condiciones contractuales se estipularon anticipos o pagos por anticipado, la entidad reconocerá la salida de recursos mediante un débito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, o la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la ejecución del contrato, se reconocerá la amortización de los anticipos o pagos anticipados de acuerdo con la naturaleza del servicio recibido, mediante un débito en las cuentas y subcuentas adecuadas de la clase 1-ACTIVOS, 5-GASTOS, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, y un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, o la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, según concierna a la forma de pago pactada en el contrato.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000841 del 14-01-2019  
20192000002301 del 30-01-2019  
20192000012451 del 01-04-2019

20192000016871 del 09-05-2019  
20192000021391 del 16-05-2019  
20192000023851 del 06-06-2019  
20192300016601 del 18-06-2019  
20192000029391 del 16-07-2019  
20192000030281 del 24-07-2019  
20192300027171 del 19-07-2019  
20192000011863 del 22-08-2019  
20192000036081 del 20-08-2019  
20192000044151 del 04-09-2019  
20192000053421 del 19-09-2019  
20192000056131 del 01-10-2019  
20192000062301 del 08-11-2019  
20192000074961 del 10-12-2019  
20192000077591 del 24-12-2019  
20192000077661 del 24-12-2019  
20192000079371 del 26-12-2019  
20192300079801 del 26-12-2019  
20192300081971 del 27-12-2019

\*\*\*



**1.13 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS****CONCEPTO N° 2019200000271 DEL 09-01-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados.
	<b>SUBTEMAS</b>	Plan de activos para beneficios posempleo.

Doctora  
 SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLO  
 Subdirectora Financiera  
 Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP)  
 Avenida calle 26 N° 69B -45, piso 2  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2018550005024-2, del 17 de diciembre de 2018, en la cual solicita la revisión del concepto N°. 20182000034821, del 12 de julio de 2018, con base en a la decisión tomada en mesa de trabajo realizada el pasado 26 de octubre, en la cual participaron la Superintendencia Financiera de Colombia y la Subcontaduría de Centralización de la Información, en la cual se concluyó que: “el pasivo estimado que debe constituir la SFC en la fecha de transición, corresponde a la diferencia entre el cálculo actuarial informado por la UGPP y el valor consignado en el Tesoro Nacional, Por su parte, la UGPP debe distribuir el valor reconocido como Plan de Activos de Beneficios Posempleo, en la fecha de transición en dos componentes, los valores que corresponden a la SFC y los recursos que están en administración en el Tesoro Nacional...”

El concepto N° 20182000034821 del 12 de julio de 2018, estableció lo siguiente:

1. Que la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales-UGPP debe reconocer los cálculos actuariales de CAJANAL y CAPRESUB como un pasivo por Beneficios Posempleo-Pensiones afectando el Patrimonio de la Unidad a través de la cuenta de Impactos por la transición al nuevo marco normativo, en el entendido de la CGN que la Superintendencia Financiera de Colombia (SFC) trasladó los recursos de las reservas pensionales.

2. Que la UGPP debe reconocer como Plan de activos de beneficios posempleo los recursos que, en cumplimiento del artículo 3° del Decreto 1212 de 2014, haya trasladado la Superintendencia Financiera de Colombia-SFC al FOPEP para el pago de las mesadas pensionales de la liquidada CAPRESUB y que cuando dichos recursos se ejecuten disminuirá el activo y el pasivo por beneficios posempleo pensiones.

3. Que conforme al artículo 2º del citado decreto, la UGPP debe reconocer un derecho a cobrar a la SFC como parte del Plan de activos de beneficios posempleo, por los recursos para respaldar el pago de la nómina de pensionados de CAPRESUB a medida que se liquiden las mesadas, el cual hará parte del plan de activos destinados a financiar el pasivo pensional asumido y que la SFC, por su parte, debe 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 se medirán con base en el cálculo actuarial.

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

### **CONSIDERACIONES**

El artículo 5º del Decreto 3056 de 2013 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”

El artículo 1º del Decreto 2713 de 2014 establece lo siguiente: “Traslado de Reservas. Modifíquese el artículo 3º del Decreto 1212 de 2014, el cual quedará así:

"Artículo 3. Traslado de reservas. 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 (SFC) 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.”

Por otra parte, la UGPP manifiesta que no tiene evidencia de que la Superintendencia Financiera de Colombia, a la fecha, haya trasladado recursos líquidos al Ministerio de Hacienda y Crédito Público Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DCPTN)-Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional -FOPEP, para el pago de las mesadas pensionales de CAPRESUB, de tal manera que no tiene soporte para el reconocimiento de un plan de activos de beneficios posempleo que sustente el cálculo actuarial de la nómina de pensionados.

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anteriores, la CGN no estima pertinente modificar el concepto N° 20182000034821 del 12 de julio de 2018, dado que lo allí expresado sigue siendo válido para que, tanto la UGPP como la SFC, efectúen los registros contables correspondientes.

Sin embargo, para dar mayor claridad a los registros contables que deben efectuarse por parte de las entidades involucradas, se procede a dar alcance al mencionado concepto, aclarando que la UGPP debe reconocer como plan de activos para beneficios posempleo dos componentes.

1. Las reservas liquidas para el pago de pensiones que la SFC haya trasladado a la Dirección del Tesoro Nacional y Crédito Público-Fondo de Pensiones Públicas del Ministerio de Hacienda (FOPEP).

Corresponde a la SFC informar a la UGPP si, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 3º del Decreto 1212 de 2014, modificado por el artículo 1º del Decreto 2713 de 2014, ha trasladado recursos al FOPEP para el pago de la nómina de pensiones de la liquidada CAPRESUB. Si se han traslado recursos, estos deben ser informados por la DGCPTN como una operación recíproca con la UGPP (recursos en administración).

2. Los derechos por cobrar a la SFC por los recursos para respaldar el pago de nómina de pensionados de CAPRESUB.

Este valor corresponde a la diferencia entre el cálculo actuarial del pasivo por la nómina de pensiones de CAPRESUB efectuado por la UGPP y el valor de las reservas trasladadas por la SFC al FOPEP. Por su parte la SFC debe reconocer como provisión por obligaciones pensionales este mismo valor, por lo que es deber de la UGPP y la SFC, efectuar las conciliaciones respectivas con el propósito de mantener la reciprocidad de estos valores.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000002851 DEL 05-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados Propiedades, planta y equipo Recursos entregados en Administración
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable reserva financiera actuarial Costos de construcción y depreciación Movilización de inmuebles a CISA.

Doctor

JORGE ALBERTO MORENO VILLAREAL

Subdirector de Finanzas y Presupuesto

Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio

Bogotá D.C

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005114-2, del 26 de diciembre de 2018, en la cual solicita concepto respecto a los siguientes temas:

Caso 1. Tratamiento contable reserva financiera actuarial.

#### Antecedentes

Una vez concluido el plazo para la liquidación del INURBE, los bienes, derechos y obligaciones pasaron al Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio. Entre las obligaciones adjudicadas se encuentran expedientes pensionales para su respectiva administración y atención, más puntualmente cuotas o partes pensionales. En el mismo sentido se recibió como activo, una reserva financiera con el propósito de cubrir dichos pasivos pensionales cuando a ello hubiera lugar la cual se encuentra registrada en la contabilidad del Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio en la cuenta 190402-Recursos entregados en Administración- Plan de Activos para beneficios Pos empleo. Esta reserva se encuentra en administración por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y registrada contablemente en dicha entidad en la cuenta 290201-Recursos recibidos en administración.

Por otra parte, en el presupuesto asignado al Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio, se encuentra un rubro presupuestal específico para el pago de las obligaciones pensionales a cargo. Con los recursos asignados bajo este rubro, es que en la actualidad se han estado atendiendo dichos pasivos.

En reunión realizada el día miércoles 12 de diciembre de 2018, para tratar temas contables y operaciones recíprocas, entre la Contaduría General de la Nación (CGN), el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el contador de ésta última entidad propuso que debería hacerse un cruce de cuentas entre los valores que se han asignado presupuestalmente y se han utilizado para el pago de las obligaciones contra el monto que se encuentra como reserva en administración.

Mediante comunicación emitida por ustedes con Radicado CGN N° 20183000028841 de fecha 24 de mayo de 2018, se estableció que los ingresos, gastos y costos que reconocen las entidades del gobierno para personas naturales, como por ejemplo las pensiones, no deben considerarse operaciones recíprocas y sus cuentas respectivas no se incluyen en las reglas de eliminación definidas por la CGN.

Consulta: De acuerdo con lo expuesto anteriormente, y con el fin de tener la claridad para dar el tratamiento contable adecuado y definir de la política y los procedimientos internos, nos permitimos realizar las siguientes consultas:

1. ¿Cuál sería la dinámica contable en los Ministerios en caso de que se deba aplicar el tratamiento propuesto de cruce de cuentas?
2. Si el tratamiento propuesto relacionado con cruce de cuentas no es el adecuado ¿Cuál sería el tratamiento apropiado en los Ministerios para la atención de este hecho económico?
3. ¿Debería ser actualizada y ajustada la reserva financiera, en la misma proporción que se actualizan los pasivos y contingencias pensionales?
4. ¿Cuáles serían las cuentas contables a utilizar por los Ministerios, en el entendido que los beneficios a empleados no son considerados operaciones recíprocas y por ende no son objeto de eliminación de informes consolidados? Lo anterior teniendo en cuenta que el Ministerio de Hacienda utiliza una cuenta que es reciproca y objeto de eliminación para consolidación.

## Caso 2. Costos de construcción.

### Antecedentes

El Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio adquirió bienes inmuebles (edificio y lote) con la intención de convertirlos en su sede administrativa. Para cumplir el propósito establecido, el edificio requiere la realización de obras civiles para hacerle las adecuaciones necesarias y dejarlo en las condiciones previstas por la administración para su uso.

Consulta: De acuerdo con lo expuesto anteriormente, y con el fin de tener la claridad para dar el tratamiento contable adecuado y definir de la política y los procedimientos internos, nos permitimos realizar las siguientes consultas:

1. ¿El costo del edificio, debe ser considerado como un costo de construcción junto con los incurridos en las adecuaciones y reconocido en la cuenta 1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO hasta que el bien quede en las condiciones previstas por la administración?
2. ¿El costo del edificio pudiera reconocerse como activo en la cuenta 1640 EDIFICACIONES, sin que se encuentre en las condiciones previstas por la administración?
3. ¿Cuál sería el tratamiento adecuado para el manejo de este hecho económico? ¿Cuáles cuentas contables se utilizarían?
4. Para cuándo un activo se encuentre en uso y se requiera realizar sobre éste adiciones o mejoras relevantes, que signifiquen dejar de usar el bien o una parte del mismo, ¿Debe seguirse depreciando?

## Caso 3. Tratamiento contable bienes en administración.

### Antecedentes

De acuerdo con la liquidación de las extintas entidades ICT-INURBE, el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio recibió jurídica y materialmente bienes, derechos y obligaciones. Los bienes inmuebles recibidos fueron incorporados como elementos de Propiedades, Planta y Equipo bajo el marco precedente. Los bienes inmuebles entregados a Central de Inversiones SA. se encontraban reconocidos en la cuenta de OTROS ACTIVOS (19) en el marco precedente y bajo los lineamientos del nuevo marco y más específicamente de la Resolución 469 de 2016 se procedió a hacer la reclasificación al Grupo de Propiedades, Planta y Equipo (16).

Haciendo análisis de los requerimientos del nuevo marco en la etapa en la cual nos encontramos de convergencia, se observó que sería acertado hacer la reclasificación de dichos bienes al grupo contable de Inventarios (15) ya que por la naturaleza de dichos bienes cumplirían con las exigencias específicas para dicha cuenta. Lo anterior quedó

confirmado en el concepto emitido por ustedes Radicado CGN N° 20182000031051 de fecha 7 de junio de 2018, donde dan respuesta a algunas inquietudes realizadas por nosotros correspondientes a temas de medición y donde estipulan el reconocimiento de estos bienes como Inventarios.

**Consulta:** Siendo un caso atípico el presentado en el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio, donde se requiere constantemente la incorporación a los estados financieros de bienes saneados y que no serán usados para fines administrativos ni para la prestación de servicios, nos permitimos realizar las siguientes preguntas, con el propósito de definir el tratamiento contable adecuado.

1. ¿Cuáles serían las cuentas contables a utilizar para los bienes (terrenos hasta el momento) que se entregan en calidad de administración a Central de Inversiones SA., toda vez que estos se incorporarían inicialmente como inventarios? El procedimiento estipulado en la Resolución 469 de 2016 no lo especifica.
2. En análisis realizados de manera interna se tiene contemplado la posibilidad de uso de la cuenta 153090 Otros inventarios en poder de terceros ¿Es procedente la utilización de esta cuenta para los bienes entregados a Central de Inversiones SA. en administración?
3. ¿Hay alguna modificación o actualización realizada por ustedes a la Resolución 469 de 2016?

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

### CONSIDERACIONES GENERALES

La CGN a través de la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015 y sus modificaciones incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a 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 2 de dicha resolución estableció que “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” (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.

## CONSIDERACIONES PARA EL CASO 1

El Artículo 11 del Decreto 554 de 2003 por el cual se suprime el Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana, Inurbe, y se ordena su liquidación, estableció que:

“Artículo 11. Traspaso de bienes, derechos y obligaciones. Una vez concluido el plazo para la liquidación del Instituto Nacional de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana, Inurbe, en Liquidación, los bienes, derechos y obligaciones pasarán a la Nación-Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. El Liquidador realizará oportunamente los actos que sean necesarios para el traspaso de esos activos, pasivos, derechos y obligaciones, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 35 del Decreto-ley 254 de 2000” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el numeral 5.4 Beneficios posemplo, lo siguiente:

### “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

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 posemplo, reconocerá un gasto o costo y un pasivo cuando la entidad

consume 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.” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a los procedimientos contables del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, la Resolución 386 de 2018 incorporó, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, el cual establece:

### “3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

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.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

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.

(...)

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

(...)

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.

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la descripción y dinámica de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, señala lo siguiente:

#### “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 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”.

Adicionalmente, la descripción de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO señala que “Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo.”

Y en ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO establece que “Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo”.

#### **CONSIDERACIONES PARA EL CASO 2**

La Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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.

(...)

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.

(...)

### 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” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la descripción de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, señala que “Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la descripción de la cuenta 1640-EDIFICACIONES establece que “Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo” (Subrayado fuera del texto).

### CONSIDERACIONES PARA EL CASO 3

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 469 de 2016, estableció en el numeral 2 relacionado con la movilización de inmuebles, lo siguiente:

#### “2. MOVILIZACIÓN DE INMUEBLES

2.1. Inmuebles transferidos para ser reasignados a otra entidad pública o para ser comercializados

Si bien los artículos 238 de la Ley 1450 de 2011 y 26 de la Ley 1420 de 2010 establecieron que la transferencia de los inmuebles a CISA se hace a título gratuito y mediante acto administrativo, estos bienes deben continuar reconociéndose como activos de la entidad que los transfiere, hasta tanto se reasignen a otras entidades públicas o se comercialicen. Lo anterior, teniendo en cuenta que la transferencia de la propiedad a CISA se hace con el fin de viabilizar y agilizar la movilización de los activos, constituyéndose CISA, en su calidad

de colector de activos públicos, en el administrador de los bienes recibidos para cumplir la finalidad establecida legalmente

### 2.1.1. Transferencia de inmuebles a CISA

#### 2.1.1.1. Registros contables en la entidad que transfiere los inmuebles

La entidad que, de conformidad con las normas legales vigentes de movilización de activos, transfiera a CISA bienes inmuebles, para que esta a su vez los transfiera a título gratuito a otra entidad o los comercialice, los mantendrá registrados en el grupo 16 Propiedades Planta y equipo, hasta tanto CISA los asigne o comercialice". (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

### CASO 1

1. ¿Cuál sería la dinámica contable en los Ministerios en caso de que se deba aplicar el tratamiento propuesto de cruce de cuentas?
2. Si el tratamiento propuesto relacionado con cruce de cuentas no es el adecuado ¿Cuál sería el tratamiento apropiado en los Ministerios para la atención de este hecho económico?
4. ¿Cuáles serían las cuentas contables a utilizar por los Ministerios, en el entendido que los beneficios a empleados no son considerados operaciones recíprocas y por ende no son objeto de eliminación de informes consolidados? Lo anterior teniendo en cuenta que el Ministerio de Hacienda utiliza una cuenta que es recíproca y objeto de eliminación para consolidación.

En primer lugar, es importante señalar que, para el caso del cruce de cuentas planteado en la reunión realizada el 12 de diciembre de 2018, corresponderá al Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio definir conjuntamente con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, si los recursos de la reserva financiera actuarial pueden ser objeto de cruces de cuentas, toda vez que la CGN no es competente para pronunciarse sobre aspectos de la gestión administrativa y financiera de los sujetos regulados.

Para lo anterior, se debe tener en cuenta que, de acuerdo con lo establecido en la Norma para beneficios a empleados, que los recursos destinados para cubrir las obligaciones beneficios posempleo se deberán destinar únicamente para dicho propósito y

adicionalmente, los Ministerios deberán evaluar las implicaciones presupuestales y operacionales que el cruce de cuentas pueda llegar a tener.

Si los Ministerios acuerdan que es viable hacer el cruce de cuentas entre los pagos realizados para cubrir obligaciones pensionales con recursos del Presupuesto General de la Nación y el valor de la reserva financiera, el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio debitará la subcuenta 572201-Cruce de cuentas de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Por su parte, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 472201-Cruce de cuentas de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Posteriormente, si el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio y el Ministerio de Hacienda acuerdan que a futuro los pagos de las obligaciones pensionales se realizarán con los recursos de la reserva financiera actuarial, el Ministerio de Vivienda debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Por su parte, el Ministerio de Hacienda registrará la transacción debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

En cuanto a la DGCPTN, con el giro de los recursos debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Por último, si los Ministerios determinan que no es viable realizar el cruce de cuentas, no deberá realizar ningún registro contable diferente de lo establecido en la Norma de beneficios a los empleados, en particular con lo señalado sobre beneficios posempleo.

3. ¿Debería ser actualizada y ajustada la reserva financiera, en la misma proporción que se actualizan los pasivos y contingencias pensionales?

De acuerdo con lo establecido en la Norma de beneficios a los empleados, 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.

Adicionalmente, establece que 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.

En cuanto a los activos, la Norma establece que 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.

Dado lo anterior, el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio deberá registrar las actualizaciones de la reserva financiera actuarial con base en la información suministrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de manera independiente de las actualizaciones realizadas al cálculo actuarial, lo anterior, teniendo en cuenta que la Norma de beneficios a los empleados establece una medición específica para los pasivos derivados de las obligaciones posempleo, así como para los activos que hacen parte del plan de beneficios.

## CASO 2

1. ¿El costo del edificio, debe ser considerado como un costo de construcción junto con los incurridos en las adecuaciones y reconocido en la cuenta 1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO hasta que el bien quede en las condiciones previstas por la administración?
2. ¿El costo del edificio pudiera reconocerse como activo en la cuenta 1640 EDIFICACIONES, sin que se encuentre en las condiciones previstas por la administración?
3. ¿Cuál sería el tratamiento adecuado para el manejo de este hecho económico? ¿Cuáles cuentas contables se utilizarían?

De acuerdo con la Norma de propiedades planta y equipo, estas se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, 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.

Teniendo en cuenta que el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio compró el edificio y lo está adecuando para su uso, registrará dicha la compra del edificio y las erogaciones realizadas para la realización de las adecuaciones necesarias para la puesta en uso debitando la subcuenta 164001-Edificios y casas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Tomando en cuenta que el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio adquirió una edificación construida, se debe resaltar que en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO se registrará el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción, razón por la cual no es procedente la utilización de dicha cuenta para el caso planteado.

4. Para cuándo un activo se encuentre en uso y se requiera realizar sobre éste adiciones o mejoras relevantes, que signifiquen dejar de usar el bien o una parte del mismo, ¿Debe seguirse depreciando?

De acuerdo con el numeral 10.3 de medición posterior de la Norma de Propiedades, planta y equipo, 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.

Adicionalmente, señala que 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.

Se debe tener en cuenta que 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.

### CASO 3

1. ¿Cuáles serían las cuentas contables a utilizar para los bienes (terrenos hasta el momento) que se entregan en calidad de administración a Central de Inversiones SA., toda vez que estos se incorporarían inicialmente como inventarios? El procedimiento estipulado en la Resolución 469 de 2016 no lo especifica.

2. En análisis realizados de manera interna se tiene contemplado la posibilidad de uso de la cuenta 153090-Otros inventarios en poder de terceros ¿Es procedente la utilización de esta cuenta para los bienes entregados a Central de Inversiones SA. en administración?

Para el caso de los terrenos que el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio entregó a la Central de Inversiones S.A. (CISA) en administración, se deberá seguir lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante Resolución 469 de 2016, en el que se establece que la entidad que, de conformidad con las normas legales vigentes de movilización de activos, transfiera a CISA bienes inmuebles, para que esta a su vez los transfiera a título gratuito a otra entidad o los comercialice, los mantendrá registrados en el grupo 16 Propiedades Planta y equipo, hasta tanto CISA los asigne o comercialice.

Dado lo anterior, y teniendo en cuenta que el Ministerio ha identificado que los terrenos serán reconocidos como inventarios, los registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS y aplicará lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo, hasta tanto CISA los asigne o comercialice.

Por su parte, CISA realizará el registro en cuenta de orden, debitando la subcuenta 991511-Movilización de activos de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930202-Inmuebles para reasignar a otras entidades públicas o en la subcuenta 930203-Inmuebles para comercializar de la cuenta 9302-MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS.

3. ¿Hay alguna modificación o actualización realizada por ustedes a la Resolución 469 de 2016?

En cuanto a la Resolución 469 de 2016, la CGN no ha realizado modificaciones ni ajustes al Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000003001 DEL 07-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Plan de activos para beneficios posempleo Beneficios posempleo Provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Pasivo pensional y concurrencia de la Nación en el pago de pensiones del sector educación Bonos pensionales Indemnizaciones sustitutivas Devolución de aportes.

Doctora  
LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN  
Jefe División Nacional de Gestión Contable  
Universidad Nacional de Colombia (UNAL)  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N°2018550005107-2, del 24 de diciembre de 2018, en la cual consulta lo siguiente:

1. ¿Se encuentra el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el deber de reconocer contablemente una obligación por concurrencia a favor de la Universidad, con independencia de la no suscripción del contrato de concurrencia? En caso de ser negativa la respuesta, ¿se asume que la Universidad tampoco debería reconocer la totalidad del pasivo pensional? Lo anterior, frente al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, a la ley de concurrencia y a la realidad económica en la cual la Nación ha pagado y sigue pagando el pasivo pensional de la Universidad.
2. El reconocimiento contable realizado por la Universidad en aplicación del Instructivo 002 del 2015, mediante el cual ajustó los saldos de las subcuentas de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES contra la cuenta de Patrimonio, Impactos por transición al Nuevo marco Normativo, sin efectuar el reconocimiento de una cuenta por cobrar por concurrencia en el pago de pensiones a la Nación, ¿se ajusta a dicha normativa?
3. ¿El giro mensual de recursos para el pago de pensiones realizado por el Ministerio de Educación Nacional se debe realizar en la subcuenta 442801-Otras transferencias?

4. ¿Cuáles son los reconocimientos contables que debe realizar la Universidad por concepto de bonos pensionales bajo la Resolución 533 y sus modificaciones? Lo anterior, teniendo en cuenta que a la fecha la Universidad reconoce el valor del cálculo actuarial por Bonos Pensionales en las cuentas de orden 93120201-Liquidación Provisional de Bonos Pensionales, y una vez se reconoce el Bono pensional, se causa a la cuenta 31510101-Ganancias o pérdidas actuales por planes de beneficios posempleo.

5. ¿Cuál es el reconocimiento contable que debe hacer la Universidad para registrar las devoluciones de aportes establecidas en la Ley 549 de 1999 y las indemnizaciones sustitutivas consagradas en la Ley 100 de 1993?

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

### **CONSIDERACIONES**

Preguntas 1, 2 y 3: Pasivos pensionales de la Universidad y concurrencia de la Nación para el pago

Los artículos 1º, 3º y 4º de la ley 1371 de 2009 establecen:

“Artículo 1º. Objeto. La Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional que con anterioridad al 23 de diciembre de 1993 tenían a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones directamente o a través de una caja con o sin personería jurídica, en los términos de la presente ley.

Los aportes de la Nación para estos efectos se considerarán como apropiaciones independientes a los destinados al pago de pensiones que establece el artículo 86 de la Ley 30 de 1992.

El pasivo al que se refiere esta ley incluye los bonos pensionales, las cuotas partes pensionales, las pensiones de vejez o jubilación, de invalidez, de sobrevivientes o sustitución pensional reconocidas antes de la Ley 100 de 1993, las pensiones que se reconozcan o se hayan reconocido por efecto de la aplicación de la Ley 100 de 1993 y las demás obligaciones pensionales derivadas del régimen pensional vigente.

(...)

Artículo 3º. Financiación del Pasivo. La concurrencia a cargo de la Nación será igual a la diferencia entre el valor del pasivo pensional menos el aporte a cargo de la respectiva universidad.

La concurrencia en el pago del pasivo pensional a cargo de cada universidad, equivaldrá a la suma que esta haya destinado del presupuesto asignado por la Nación en el año 1993 para el pago de pensiones y que fueron incluidos en la base para determinar la transferencia para funcionamiento prevista en el artículo 86 de Ley 30 de 1992. Este valor se actualizará con el Índice de Precios al Consumidor, causado anualmente, se determinará en pesos constantes y se denominará Recursos para Pensiones del Año Base.

Adicionalmente el Fondo tendrá como fuentes de recursos las cuotas partes pensionales cobradas, los aportes que por ley deban devolver los empleadores o administradoras de pensiones a nombre de los pensionados de las universidades a las que se refiere esta ley y cotizaciones provenientes de la respectiva universidad de quienes al 1° de abril de 1994 tenían la condición de afiliados a sus cajas de previsión hasta el cierre o liquidación de la respectiva caja. También formarán parte del fondo las reservas que fueron acumuladas en el ejercicio de la administración del régimen de las cajas con o sin personería jurídica.

Artículo 4°. Pasivo Pensional. Para establecer el monto del pasivo pensional que será objeto de la concurrencia se tendrá en cuenta el valor del cálculo actuarial del pasivo pensional legalmente reconocido, conforme a las obligaciones descritas en el artículo 1° de la presente ley y de acuerdo con los estándares y especificaciones técnicas establecidas.

Este pasivo pensional será aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.”

En relación con las características cualitativas de la información financiera, el numeral 4.1.1 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno establece que “La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos (...)”. Por su parte, el numeral 4.1.2 señala 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”.

De otra parte, el numeral 6.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno establece:

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

que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros.

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

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 (...). (Subrayado fuera de texto)”

Por su parte, el numeral 6.1.2. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno 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.

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 (...). (Subrayado fuera de texto)

En relación con los beneficios posempleo, la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece lo siguiente:

#### “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)

Adicionalmente, la Norma de provisiones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece 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”.

De otra parte, en relación con los beneficios posemplo, el numeral 1.2.4.4 del Instructivo 002 de 2015, estipula:

“(…) Cuando la entidad, en su calidad de responsable del pasivo pensional, deba reconocer y asumir el pago de los beneficios posemplo, 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 (…).

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

- c) Realizar el ajuste contable para eliminar 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. (…)
- f) Medir, por su valor de mercado, los activos con destinación específica que posea la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones (…). 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”.

De otra parte, en relación con las provisiones, el numeral 1.2.5 del Instructivo 002 de 2015, estipula:

“(…) 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 obligaciones probables, bien sean legales y/o implícitas, que posea la entidad y sobre las cuales tenga incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

b) Reconocer 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 provisión, y medirlas por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación (...). El reconocimiento de las provisiones por obligaciones legales y/o implícitas afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación (...).”

Adicionalmente, el artículo 1º de la 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 se deja sin efectos la carta Circular 002 de 2018, señala: “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”.

A su vez, el parágrafo 1 del artículo 1º de la Resolución 523 de 2018 indica: “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”.

#### Pregunta 4. Bonos pensionales

Con relación a los bonos pensionales, el artículo 14 del Decreto 1299 de 1994, señala que “los bonos pensionales serán expedidos por la última entidad pagadora de pensiones a la cual haya pertenecido el afiliado antes de la selección o traslado al régimen de ahorro individual, siempre y cuando el tiempo de cotización o de servicios continuo o discontinuo, haya sido igual o mayor a cinco (5) años.

Cuando el tiempo de cotización o de servicios en la última entidad pagadora de pensiones, sea inferior a cinco (5) años, el bono pensional será expedido por la entidad pagadora de pensiones en la cual el afiliado haya efectuado el mayor número de aportes o haya cumplido el mayor tiempo de servicio.

Cuando el tiempo de cotización o de servicios en dos o más entidades fuere igual, el bono pensional será expedido por la última Entidad de éstas a la cual se prestó servicios”.

De otro lado, la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno “Representa el valor de la liquidación provisional de los bonos pensionales, que realizan las entidades que tengan a su cargo la obligación de emitir bonos pensionales”.

La citada cuenta se acredita con “1- El valor de la proyección financiera de la liquidación provisional de los bonos pensionales. 2- El mayor valor de la proyección financiera de la liquidación provisional de los bonos pensionales.” y se debita con “1- El menor valor de la proyección financiera de la liquidación provisional de los bonos pensionales. 2- El valor del saldo de la liquidación provisional cuando se emite el bono pensional”.

Por su parte, la cuenta 2919-BONOS PENSIONALES del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno “Representa el valor de los bonos pensionales emitidos.”.

La citada cuenta se acredita con “1-El valor de la proyección financiera de los bonos pensionales emitidos. 2- El mayor valor de la proyección financiera de los bonos pensionales emitidos” y se debita con “1- El menor valor de la proyección financiera de los bonos pensionales emitidos. 2- El valor de los bonos pensionales pagados. 3- El valor de los bonos pensionales anulados”.

#### Pregunta 5. Indemnizaciones sustitutivas y devolución de aportes

Con relación a las indemnizaciones sustitutivas, la Ley 100 de 1993, señala:

“ARTÍCULO 37. Indemnización Sustitutiva de la Pensión de Vejez. Las personas que habiendo cumplido la edad para obtener la pensión de vejez no hayan cotizado el mínimo de semanas exigidas, y declaren su imposibilidad de continuar cotizando, tendrán derecho a recibir, en sustitución, una indemnización equivalente a un salario base de liquidación promedio semanal multiplicado por el número de semanas cotizadas; al resultado así obtenido se le aplica el promedio ponderado de los porcentajes sobre los cuales haya cotizado el afiliado.

(...)

ARTÍCULO 45. Indemnización Sustitutiva de la Pensión de Invalidez. El afiliado que al momento de invalidarse no hubiere reunido los requisitos exigidos para la pensión de invalidez, tendrá derecho a recibir, en sustitución, una indemnización equivalente a la que le hubiere correspondido en el caso de la indemnización sustitutiva de la pensión de vejez, prevista en el artículo 37 de la presente Ley.

(...)

ARTÍCULO 49. Indemnización Sustitutiva de la Pensión de Sobrevivientes. Los miembros del grupo familiar del afiliado que al momento de su muerte no hubiese reunido los requisitos exigidos para la pensión de sobrevivientes, tendrán derecho a recibir, en sustitución, una indemnización equivalente a la que le hubiera correspondido en el caso de la indemnización sustitutiva de la pensión de vejez, prevista en el artículo 37 de la presente Ley”.

De otra parte, la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno “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”.

La citada cuenta se acredita con “1-El valor de las obligaciones pensionales asumidas (...)” y se debita con “(...) 4- El valor del pago de indemnizaciones sustitutivas (...)”.

Finalmente, en relación con la devolución de aportes, el artículo 2 del Decreto 2527 de 2000, por medio del cual se reglamentan los artículos 36 y 52 de la Ley 100 de 1993, parcialmente el artículo 17 de la Ley 549 de 1999 y se dictan otras disposiciones, señala: “De conformidad con el artículo 17 de la Ley 549 de 1999 todos los tiempos laborados o cotizados en el sector público y los cotizados al ISS serán utilizados para financiar la pensión. Cuando algún tiempo no se tome en cuenta para el reconocimiento de la pensión, y por ello no se incluya en el cálculo del bono pensional o no proceda la expedición de bono o cuota parte, la caja, fondo o entidad pública que deba hacer el reconocimiento de la pensión, según el artículo anterior, solicitará a las administradoras o entidades de los tiempos cotizados o servidos que no se tienen en cuenta para el reconocimiento de la pensión, el traslado del valor de las cotizaciones para la pensión de vejez y de la información que posea(n) sobre el trabajador, incluyendo su historial laboral. Dicho traslado se deberá efectuar dentro de los dos (2) meses siguientes al recibo de la solicitud”.

## CONCLUSIONES

Preguntas 1, 2 y 3. Pasivos pensionales de la Universidad y concurrencia de la Nación para el pago

- 1. Reconocimiento de la concurrencia de la Nación en el pago del pasivo pensional de la Universidad

En el contexto del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno y, atendiendo las características cualitativas de la información financiera de Relevancia y Representación fiel, la Universidad Nacional de Colombia, como entidad responsable del pasivo pensional, debe reconocer la totalidad del cálculo actuarial a su cargo, con independencia de que la Nación deba concurrir en el financiamiento de su pasivo pensional.

Ahora bien, teniendo en cuenta que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la Nación debe concurrir con el pago del pasivo pensional de la Universidad, el Ministerio de Educación Nacional (MEN), como entidad concurrente en representación de la Nación, con independencia de que se haya suscrito el respectivo convenio, debe reconocer una provisión y la Universidad, como beneficiaria, debe reconocer un derecho por cobrar como parte del plan de activos para beneficios posempleo por el mismo concepto.

- 2. Reconocimiento de la concurrencia de la Nación en aplicación del Instructivo N° 002 de 2015

De acuerdo con lo señalado en el punto anterior, para la determinación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, tanto la Universidad Nacional de Colombia como el MEN debieron reconocer, respectivamente, un derecho por cobrar como parte del plan de activos para beneficios posempleo y una provisión por concepto de concurrencia a cargo de la Nación, afectando el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, conforme a lo establecido en el Instructivo de Transición 002 de 2015.

En caso de que la Universidad o el MEN hayan omitido dicho registro a 1° de enero de 2018 y lo vayan a efectuar en cualquier fecha durante el primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno (año 2018), la Universidad o el MEN podrán ajustar los saldos, a la fecha de transición (01 de enero de 2018) o en cualquier fecha durante el primer periodo de aplicación (año 2018), del derecho por cobrar y de la provisión, respectivamente, afectando, la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN. Lo anterior implica que las entidades mencionadas anteriormente deben 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, tales como actualización del

valor de la provisión del MEN y en el derecho a cobrar de la Universidad, producto de una actualización del cálculo actuarial, y los pagos realizados por concepto de concurrencia.

Ahora bien, cada vez que se efectúe una actualización del cálculo actuarial, el MEN y la Universidad 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.

En caso de que la obligación por concurrencia aumente, por un incremento en el cálculo actuarial, el MEN 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 Universidad 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.

Cuando el valor de la obligación por concurrencia disminuya, por un decremento en el cálculo actuarial, el MEN 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 Universidad 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. Recursos para el pago de pensiones

En línea con lo señalado anteriormente, cuando el MEN 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 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.

A su vez, con el cobro de los recursos por concepto de concurrencia, la Universidad 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. Así pues, es necesario precisar que los giros mensuales de recursos para el pago de pensiones que realiza el MEN no pueden afectar la cuenta de ingresos por transferencias, toda vez que con la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno la Universidad debe tener reconocido el derecho por cobrar correspondiente por concepto de concurrencia.

#### Pregunta 4. Tratamiento contable de los bonos pensionales

- Liquidación provisional de bonos pensionales

Las entidades responsables del pasivo pensional registrarán la liquidación provisional de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales por el valor de la proyección financiera, mediante un crédito en la subcuenta 931202-Entidades responsables del pasivo pensional de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un débito en la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-AREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

La liquidación provisional de 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).

- Emisión de bonos pensionales

Con la emisión del bono pensional se hace exigible el pasivo a los contribuyentes del boN° Tanto el emisor del bono como los demás contribuyentes deben reconocer,

individualmente, la obligación de la cuota parte en el bono pensional, a partir de la proyección financiera que implica dicha obligación.

La obligación de la cuota parte en el bono pensional se registra 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.

Adicionalmente, se ajustará el valor registrado en cuentas de orden de control, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9312-LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE BONOS PENSIONALES y un crédito en la subcuenta 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales de la cuenta 9915-AREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

- Redención de bonos pensionales

La redención del bono pensional corresponde a la fecha en que el trabajador se pensiona efectivamente por vejez o invalidez, o a la fecha de fallecimiento del trabajador cuando se otorga la pensión de sobrevivencia.

Cuando, en la redención, el bono pensional emitido deba 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.

- Pago de cuotas partes de bonos pensionales

El pago de la cuota parte de un bono pensional se registrará 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 que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.



### Pregunta 5. Indemnizaciones sustitutivas de la pensión y devolución de aportes

En relación con las indemnizaciones sustitutivas de la pensión, cuando la Universidad Nacional de Colombia, en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, deba girar recursos por indemnizaciones sustitutivas de la pensión, registrará un débito en la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones y un crédito a la subcuenta 251403-Indemnización sustitutiva, ambas de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. Posteriormente, con el giro de los recursos se debitará la subcuenta 251403-Indemnización sustitutiva de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICOS POSEMPLEO.

Ahora bien, en relación con la devolución de aportes, cuando no se haya tenido en cuenta algún tiempo para el reconocimiento de la pensión y, por lo tanto, le corresponda a la Universidad trasladar el valor de las cotizaciones a favor de una administradora, la Universidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000003491 DEL 08-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados Patrimonio de las Entidades de Gobierno
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de la actualización del valor del cálculo actuarial.

Doctor  
HERNÁN DARÍO HINCAPIÉ LONDOÑO  
Contador  
Alcaldía de Pueblorrico  
Pueblorrico, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000200-2, del día 24 de enero de 2019, en la cual señala que la Entidad realizó un nuevo cálculo actuarial al 31 de diciembre de 2018, en el cual se incrementa el valor inicialmente reconocido en diciembre de 2017, por anterior solicita se indique si la diferencia debe ser contabilizada en cuentas de resultado o de patrimonio, o si se debe contabilizar todo el valor en una misma cuenta, esto debido a que en lo estudiado en la Resolución N° 484 de 2017 se lleva todo en patrimonio, caso para el cual solicita la cuenta en la que se debe registrar.

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. (...)

#### 6.1.2. 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. (...)

#### 6.1.3. Patrimonio

El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos (representados en bienes y derechos) deducidas las obligaciones, que tiene la entidad de gobierno para cumplir las funciones de cometido estatal.

El patrimonio de las Entidades de Gobierno está constituido por los aportes para la creación de la entidad, los resultados y otras partidas que de acuerdo con lo establecido en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, deben reconocerse en el patrimonio. (...)" (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:

#### “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 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:

“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. (...)

3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

DESCRIPCIÓN

Representa el valor acumulado de las variaciones, tanto positivas como negativas, de las obligaciones por beneficios 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. (...)

#### 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. (...)

#### 5804-FINANCIEROS

##### DESCRIPCIÓN

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

### CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas anteriormente, el cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que, la Entidad, 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.

Por lo cual, con posterioridad al reconocimiento inicial, 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. El registro contable de la actualización del cálculo actuarial corresponderá a:

- 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 POSEMPLEO-PENSIONES.

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 posemple de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000005981 DEL 25-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados.
	<b>SUBTEMAS</b>	Valor de referencia para la actualización financiera del cálculo actuarial.

Doctora  
SANDRA BENIGNAFORERO CASTILLO  
Subdirectora Financiera  
Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP)  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a sus oficios radicados en la Contaduría General de la Nación (CGN) con los números 2019550000353-2 y 2019550000475-2, del 7 y 13 de febrero de 2019, respectivamente, mediante los cuales consulta cuál de los siguientes valores debe tomarse como base para aplicar la actualización financiera del cálculo actuarial.

- A. El “valor resultante de la sumatoria del valor del cálculo a 31 de diciembre de 2017, es decir, el valor a 1 de enero de 2018, que comprende el valor de la reserva matemática, más las actualizaciones mensuales actuariales por nuevos reconocimientos o reliquidaciones pensionales”, o
- B. El “valor resultante de la sumatoria del valor del cálculo a 31 de diciembre de 2017, es decir, el valor a 1 de enero de 2018, que comprende el valor de la reserva matemática, más las actualizaciones mensuales actuariales por nuevos reconocimientos o reliquidaciones pensionales menos el valor de la nómina mensual, más las cuotas partes por cobrar, y otras depuraciones y/o ajustes propios de la dinámica contable de esta cuenta según nuevo marco normativo, obteniendo el saldo contable a fecha de corte 31 de diciembre de 2018”.

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:

“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.

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 del texto)

Adicionalmente, la descripción y dinámica de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece:

#### “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”.

## CONCLUSIONES

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

En los años en que no se realicen evaluaciones actuariales, el valor de referencia de los cálculos actuariales para realizar la actualización financiera señalada en la Norma de beneficios posempleo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se deriva de: tomar el saldo de los cálculos actuariales de pensiones actuales o de cuotas partes por pagar al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, sumarle las actualizaciones mensuales actuariales por nuevos reconocimientos o reliquidaciones pensionales que surjan por nueva información, restarle los valores de las nóminas mensuales causadas y, para el caso de los cálculos actuariales de pensiones actuales, sumarle las cuotas partes por cobrar causadas. El valor resultante será la base para llevar a cabo la actualización financiera considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000006541 DEL 28-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reserva de contingencias actuariales.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reserva de contingencias actuariales.

3	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reserva de contingencias actuariales.

4	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades en Liquidación.
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reserva de contingencias actuariales.

Señor  
GUSTAVO SÁNCHEZ PUERTA  
Presidente  
Asociación Antioqueña de Actuarios  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550000167-2, el día 22 de enero de 2019, mediante la cual solicita claridad frente a la determinación de las reservas de contingencia, para Unidades Administrativas Especiales, Empresas de Servicios Público, Empresas Industriales y Comerciales del Estado, Sociedades de Economía Mixta y Entidades descentralizadas del nivel territorial en liquidación, establecidas en el artículo 3º del Decreto 055 de 2009, el cual establece que el valor del pasivo pensional corresponde a la suma de los cálculos actuariales de las entidades territoriales registradas en el Fonpet a la fecha en que se verifique el cubrimiento del pasivo pensional, adicionados en una provisión del cinco por ciento (5%) para gastos de

administración y un veinte por ciento (20%) para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias.

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

### **CONSIDERACIONES**

El artículo 3º del Decreto 055 de 2009 por medio del cual se expiden disposiciones en relación con el Fondo de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, establece:

“Artículo 3º. Cubrimiento del pasivo pensional. Para los efectos del presente decreto se entenderá que una entidad tiene cubierto su pasivo pensional cuando (i) la suma de las reservas constituidas en el Fonpet y las reservas líquidas constituidas en el Fondo Territorial de Pensiones y los demás patrimonios autónomos de la entidad territorial que tengan por finalidad el pago de pasivos pensionales, sean equivalentes al valor del pasivo pensional, en los términos del inciso 4º del presente artículo, y (ii) cuando sus entidades descentralizadas hayan cubierto su pasivo pensional en los términos del inciso 5º del presente artículo.

Las reservas constituidas en el Fonpet para cada entidad territorial se obtendrán de la cuenta en Fonpet de la entidad, de acuerdo con el Sistema de Información del Fonpet previsto en el Decreto 4105 de 2004.

Las reservas líquidas constituidas en el Fondo Territorial de Pensiones y en los patrimonios autónomos serán certificadas por los administradores del Fondo Territorial de Pensiones o del patrimonio autónomo respectivo. Las reservas líquidas deberán corresponder a inversiones admisibles de los Fondos de Pensiones Obligatorias y serán certificadas a precios de mercado.

El valor del pasivo pensional será igual a la suma de los cálculos actuariales de las entidades territoriales registradas en el Fonpet, adicionados en una provisión del cinco por ciento (5%) para gastos de administración y un veinte por ciento (20%) para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias.

En relación con las entidades descentralizadas de las entidades territoriales, se entenderá que estas tienen cubierto el pasivo pensional cuando hayan adoptado un mecanismo de normalización de pasivos pensionales, de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 39 de la Ley 1151 de 2007 y las demás normas legales y reglamentarias previstas en dicha disposición. La entidad territorial deberá acreditar la normalización del pasivo pensional de sus entidades descentralizadas.

Para el retiro de los recursos de la cuenta en Fonpet de la entidad territorial, que excedan los montos señalados en el presente artículo, se aplicará el procedimiento previsto en el Decreto 4105 de 2004, así como la destinación señalada para los mismos en dicho decreto.”

Mediante la Resolución N° 354 de 2007, modificada por la Resolución N° 156 de 2018, se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, se estableció su conformación y se definió su ámbito de aplicación, atendiendo a los siguientes Marcos de Regulación:

Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan y Administran Ahorro del Público.

La NIC 19. Beneficios a los Empleados contenida en el Anexo Técnico Compilatorio N° 1 del Decreto 2420 de 2015, incorporado en el Marco Conceptual para la Información Financiera y en las Normas de Información Financiera, del Marco Normativa para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público mediante la Resolución 049 de 2019, frente a la medición de los planes de beneficios definidos de los beneficios post- empleo se establece:

“Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

55. La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación contraída y el gasto, y existe la posibilidad de obtener ganancias o pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden sobre una base descontada porque pueden liquidarse muchos años después de que los empleados presten los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

56. Los planes de beneficios definidos pueden no estar financiados a través de un fondo, o por el contrario pueden estar financiados, total o parcialmente, mediante aportaciones realizadas por la entidad, y algunas veces por los empleados, a otra entidad, o a un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa, y es la encargada de pagar los beneficios a los empleados. El pago de los beneficios financiados a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no sólo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones del fondo, sino también de la capacidad y la voluntad de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por tanto, la entidad es, en esencia, el tomador de los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan. En consecuencia, el gasto que se reconocerá en un plan de los beneficios definidos no es necesariamente el importe de la aportación al plan en el periodo.

57. La contabilización, por parte de la entidad, de los planes de beneficios definidos supone los siguientes pasos:

(a) determinar el déficit o superávit. Esto implica:

(i) Utilizar técnicas actuariales, el método de la unidad de crédito proyectada para hacer una estimación fiable del costo final para la entidad del beneficio que los empleados tienen acumulado (devengado) a cambio de sus servicios en los periodos presente y anteriores (véanse los párrafos 67 a 69). Esto requiere que una entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al periodo presente ya los anteriores (véanse los párrafos 70 a 74), y que realice las estimaciones (suposiciones actuariales) respecto a las variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el costo de los beneficios (véanse los párrafos 75 a 98).

(ii) Descontar ese beneficio para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y el costo de los servicios presentes (véanse los párrafos 67 a 69 y 83 a 86).

(iii) Deducir el valor razonable de los activos del plan (véanse los párrafos 113 a 115) del valor presente de la obligación por beneficios definidos.

(b) Determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo (véase el párrafo 64).

(c) Determinar los importes a reconocer en el resultado del periodo:

(i) el costo del servicio presente (véanse los párrafos 70 a 74);

(ii) cualquier costo por servicios pasados y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación (véanse los párrafos 99 a 112).

(iii) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126);

(d) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto a reconocer en otro resultado integral, que comprende:

(i) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 128 y 129);

(ii) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véase el párrafo 130); y



(iii) los cambios en el efecto del techo del activo (véase el párrafo 64), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Si una entidad mantiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado.

58. Una entidad determinará el pasivo (activo) por beneficios definidos neto con una regularidad suficiente para que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los importes que podrían determinarse al final del periodo sobre el que se informa. (...)

Reconocimiento y medición: valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo de los servicios del periodo presente.

66. El costo final de un plan de beneficios definidos puede estar influido por numerosas variables, tales como los salarios finales, la rotación y mortalidad de los empleados, aportaciones de los empleados y tendencias de los costos de atención médica. El costo final del plan es incierto, y esta incertidumbre es probable que persista durante un largo periodo de tiempo. Con el fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios post-empleo, y el costo del servicio del periodo presente relacionado, es necesario:

- (a) aplicar un método de medición actuarial (véanse los párrafos 67 a 69);
- (b) distribuir los beneficios entre los periodos de servicio (véanse los párrafos 70 a 74); y
- (c) realizar suposiciones actuariales (véanse los párrafos 75 a 98).

#### Método de valoración actuarial

67. Una entidad utilizará el método de la unidad de crédito proyectada para determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, y el costo del servicio presente relacionado y, en su caso, el costo de servicios pasados.

68. En el método de la unidad de crédito proyectada (también denominado a veces método de los beneficios acumulados (devengados) en proporción a los servicios prestados, o método de los beneficios por año de servicio), se contempla cada periodo de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios (véanse los párrafos 70 a 74) Y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final (véanse los párrafos 75 a 98). (...)

## Suposiciones actuariales

75. Las suposiciones actuariales serán insesgadas y compatibles entre si

76. Las suposiciones actuariales constituyen las mejores estimaciones de la entidad sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios post-empleo. Las suposiciones actuariales comprenden:

(a) suposiciones demográficas acerca de las características de los empleados actuales y pasados (y las personas que tienen a su cargo) que puedan recibir los beneficios. Las suposiciones demográficas tienen relación con temas tales como:

(i) mortalidad (véanse los párrafos 81 y 82);

(ii) tasas de rotación entre empleados, incapacidad y retiros prematuros;

(iii) la proporción de partícipes en el plan con beneficiarios que tienen derecho a los beneficios;

(iv) la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y

(v) tasas de peticiones de atención, en los planes por asistencia médica.

(b) suposiciones financieras, que tienen relación con los siguientes elementos:

(i) la tasa de descuento (véanse los párrafos 83 a 86);

(ii) niveles de beneficio, excluyendo los costos de los beneficios a satisfacer por los empleados, y salario futuro (véanse los párrafos 87 a 95);

(iii) en el caso de beneficios de atención médica, costos de atención médica futuros, incluyendo costos de tramitación de reclamaciones (es decir, costos en los que se incurrirá en el proceso y resolución de reclamaciones incluyendo tarifas legales y de tasación de siniestros) (véanse los párrafos 96 a 98); y

(iv) impuesto por pagar por el plan sobre aportaciones relativas al servicio antes de la fecha de presentación o sobre beneficios procedentes de ese servicio.” (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

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones, en el numeral 5.4.2. Medición de los Beneficios posempleo del Capítulo II. Pasivos, establece:

#### “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. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente y se indicará la fecha en que fue realizada. Cuando por disposiciones legales, una entidad tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la empresa responsable del pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial.

33. La empresa determinará el valor razonable de cualquier activo destinado a financiar el pasivo, con la regularidad suficiente para asegurar que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.”

#### Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Dentro 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, en el numeral 5.4.2 Medición de Beneficios posempleo del Capítulo II. Pasivos, establece:

#### “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.”

## Marco Normativo para Entidades en Liquidación

Dentro de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades en Liquidación, anexo a la Resolución N° 461 de 2017 y sus modificaciones, en el Capítulo II. Pasivos, establece:

### “2. PASIVOS PARA TRASLADAR

#### 2.1. Reconocimiento

7. Se reconocerán como pasivos para trasladar aquellos que, de conformidad con el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación y demás disposiciones legales vigentes sobre la materia, serán trasladados a otras entidades públicas.

## 2.2. Medición

8. Los pasivos para trasladar se medirán por el valor neto de liquidación. Las variaciones del valor neto de liquidación de estos pasivos afectarán el resultado de la gestión de la liquidación del periodo. Si el valor neto de liquidación es mayor que el valor registrado en el pasivo, la diferencia se reconocerá aumentando el valor del pasivo y reconociendo un gasto en el resultado de la gestión de la liquidación. Si el valor neto de liquidación es menor que el valor registrado en el pasivo, la diferencia se reconocerá disminuyendo el valor del pasivo y reconociendo un ingreso en el resultado de la gestión de la liquidación.

9. Para el caso de los pasivos para trasladar relacionados con beneficios posempleo el valor neto de liquidación se determinará a partir del cálculo actuarial que considere el efecto del valor del dinero en el tiempo, para lo cual el pasivo se medirá 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. Adicionalmente, los cambios en el valor presente de la obligación que procedan de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales afectarán el patrimonio.”

## CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a sus inquietudes, me permito precisar que, de acuerdo con 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 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, razón por la cual no profiere ni se pronuncia en torno a metodologías de cálculo.

Igualmente se precisa que la CGN no hace pronunciamientos sobre el Decreto 2649 de 1993, toda vez que su competencia doctrinaria está en función los Marcos Normativos expedidos en desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley N° 1314 de 2009, los cuales se encuentran inmersos en la siguiente regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano:

a) La Resolución 037 de 2017, incorpora al Régimen de Contabilidad Pública el Marco Conceptual para la Información Financiera y las Normas de Información Financiera para las

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

b) La Resolución 414 de 2014 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.

c) La Resolución 533 de 2015 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 entidades definidas en el artículo segundo de dicha resolución, es decir, para las Entidades de Gobierno

d) La Resolución 461 de 2017 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 Entidades Públicas en Liquidación.

Conviene también precisar que de conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye que en los Marcos Normativos definidos por la Contaduría General de la Nación, no se identifica el término de contingencias respecto al cálculo actuarial de los beneficios posempleo, señalado en su consulta, con relación al artículo 3º del Decreto 055 de 2009.

Ahora bien, cuando se materialicen los flujos mediante los cuales se dé cumplimiento al porcentaje para desviaciones del cálculo actuarial y contingencias de que trata el Decreto 055 de 2009, este porcentaje adicional deberá incrementar el valor de los activos destinados a financiar el valor de la obligación.

Las entidades territoriales que estén en la obligación de realizar aportes al Fonpet, deberán atender a lo señalado por la Norma de Beneficios a los Empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en cuanto a que la obligación se reconocerá por el valor presente descontado a la tasa de descuento reglamentada o tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares, el cual deberá actualizarse con una frecuencia no mayor a tres años, considerando la totalidad de las variables e hipótesis demográficas y financieras relativas a la población del cálculo actuarial. Para los años en los que no se realice dicha evaluación actuarial porque no existe información que afecte significativamente el valor de la obligación, se realizará una actualización financiera por lo

menos al cierre del período contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial.

Por su parte, las empresas sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público deberán atender con lo establecido en la NIC 19 Beneficios a los empleados para efectuar la medición de los Planes de beneficios definidos. Para tal propósito, mediante el uso de técnicas actuariales y del método de la unidad de crédito proyectada estimarán el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, el costo del servicio presente relacionado y el costo de servicios pasados, descontados a una tasa de referencia de la emisión de bonos u obligaciones empresariales de alta complejidad o de los bonos del Gobierno Nacional que sean congruentes con el plazo estimado del pago de las obligaciones.

Así mismo, a la luz del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y de los Marcos Normativos aplicables a Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y de Entidades en Liquidación, el valor de la obligación por beneficios posempleo corresponderá al valor presente descontado a una tasa de descuento reglamentada o a la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares de pago. Sin embargo, aunque las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro el público aplicarán los mismos periodos frente a la actualización, las entidades en liquidación deberán realizar ajustes frente a nueva información y cambios en suposiciones actuariales.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000012861 DEL 04-04-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Plan de activos para beneficios posempleo.
	<b>SUBTEMAS</b>	Derechos por cobrar-concurrencia en el pago de pensiones.

Doctor  
 JOSÉ VICENTE CASAS DÍAZ  
 Vicerrector Administrativo y Financiero  
 Universidad Distrital Francisco José de Caldas  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2019550000677-2, del 21 de febrero de 2019, en la cual solicita un pronunciamiento técnico acerca del reconocimiento contable del derecho por concepto de concurrencia para el pago del pasivo pensional de la Universidad, en el marco de la Ley 1371 de 2009.

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

**CONSIDERACIONES**

El artículo 131 de la Ley 100 de 1993 dispone:

“Cada una de las instituciones de educación superior oficiales, del nivel territorial, departamental, distrital, municipal, constituirá un fondo para el pago del pasivo pensional contraído a la fecha en la cual esta Ley entre en vigencia, hasta por un monto igual al valor de dicho pasivo que no esté constituido en reservas en las Cajas de Previsión, o Fondos autorizados, descontando el valor actuarial de las futuras cotizaciones que las instituciones como empleadores y los empleados deban efectuar según lo previsto en la presente Ley, en aquella parte que corresponda a funcionarios, empleados o trabajadores vinculados hasta la fecha de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Dicho fondo se manejará como una subcuenta en el presupuesto de cada institución. Será financiado por la nación, los departamentos, los distritos y los municipios, que aportarán en la misma proporción en que hayan contribuido al presupuesto de la respectiva universidad o institución de educación superior, teniendo en cuenta el promedio de los cinco (5) últimos presupuestos anuales, anteriores al año de iniciación de la vigencia de la presente Ley.



Los aportes constarán en bonos de valor constante de las respectivas entidades que se redimirán a medida que se haga exigible el pago de las obligaciones pensionales de acuerdo con las proyecciones presupuestales y los cálculos actuariales, y de conformidad con la reglamentación que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.

Dentro del año siguiente a la iniciación de la vigencia de la presente Ley, las universidades y las instituciones de educación superior referidas en este artículo, elaborarán o actualizarán los estudios actuariales con el visto bueno del Ministerio de Hacienda. Este requisito es necesario para la suscripción de los bonos que representen los aportes de la Nación. Esta suscripción deberá hacerse dentro de los dos (2) primeros años de la vigencia de la presente Ley”. (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, en relación con la normativa contable, el numeral 6.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno establece:

“6.1.1. Activos.

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

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

(...)

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 (...). (Subrayado fuera de texto)”

Por su parte, el numeral 6.1.2. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno 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.

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 (...). (Subrayado fuera de texto)

En relación con los beneficios posempleo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen lo siguiente:

#### “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 posemplo, 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 posemplo estará conformado por los recursos que estén destinados exclusivamente para la atención de las obligaciones posemplo y no puedan destinarse a otro uso, salvo que se haya extinguido el pasivo o esté completamente financiado".  
(Subrayado fuera del texto)

En relación con las provisiones, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen 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".

De otra parte, en relación con los Beneficios posemplo, el numeral 1.2.4.4 del Instructivo 002 de 2015, estipula:

Cuando la entidad, en su calidad de responsable del pasivo pensional, deba reconocer y asumir el pago de los beneficios posemplo, 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”.

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

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. (...)

f) Medir, por su valor de mercado, los activos con destinación específica que posea la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones (...). 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.

De otra parte, en relación con las Provisiones, el numeral 1.2.5 del Instructivo 002 de 2015, estipula:

“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 obligaciones probables, bien sean legales y/o implícitas, que posea la entidad y sobre las cuales tenga incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

b) Reconocer 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 provisión, y medirlas por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación (...). El reconocimiento de las provisiones por obligaciones legales y/o implícitas afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación (...).”.

Por último, el artículo 1º de la Resolución 523 de 2018 de la CGN señala: “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”.

A su vez, el Parágrafo 1 del artículo 1º de la Resolución 523 de 2018 dispone: “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”.

## CONCLUSIONES

Inicialmente, es necesario precisar que en el contexto del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, como entidad responsable del pasivo pensional, debe reconocer la totalidad del cálculo actuarial a su cargo, con independencia de que la Nación y el Distrito Capital deban concurrir en el financiamiento de su pasivo pensional.

Ahora bien, teniendo en cuenta que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la Nación y el Distrito Capital deben concurrir con el pago del pasivo pensional de la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, el Ministerio de Educación Nacional, en representación de la Nación, y el Distrito Capital, como entidades concurrentes, deben reconocer una provisión por concepto de concurrencia en el pago del pasivo pensional, con independencia de que se haya suscrito un acuerdo de concurrencia, y la Universidad, como beneficiaria, debe reconocer un derecho por cobrar por el mismo concepto.

De esta forma, con la entrada en vigencia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecido en la Resolución 533 de 2015, la Universidad Distrital Francisco José de Caldas debió reconocer, a 1º de enero de 2018, un derecho por cobrar en la subcuenta 190408-Derechos por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, a cargo del Distrito Capital y de la Nación, afectando el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, conforme lo establecido en el Instructivo de Transición 002 de 2015. No obstante, en el caso de que la Universidad hubiera omitido dicho registro a 1º de enero de 2018, tuvo la posibilidad de realizarlo durante el primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno conforme a lo dispuesto en la Resolución 523 de 2018 de la CGN.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000012951 DEL 08-04-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Plan de activos para beneficios posempleo Propiedad, planta y equipo.
	<b>SUBTEMAS</b>	Derechos por cobrar-concurrencia en el pago de pensiones Construcciones en curso.

Doctora  
CAROLINA SUÁREZ CABEZA  
Dirección de Fiscalización de Educación  
Contraloría de Bogotá  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N° 2019550000751-2, del 26 de febrero de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

**Concurrencia en el pago de las obligaciones pensionales en el sector de la educación**

1. "Teniendo en cuenta que el artículo 131 de la Ley 100 de 1994, le otorga a la Universidad el derecho de cobro a la Nación y al Distrito por la concurrencia en el pasivo pensional, y conociendo los porcentajes a cargo de la Nación, Distrito y Universidad así como el valor del cálculo actuarial al 31 de diciembre de 2018, se requiere contar con la suscripción del Pacto de Concurrencia, como lo manifiesta la universidad, para reconocer en el activo los derechos por cobrar a la Nación y al Distrito que financian el pasivo pensional.?"
2. ¿A 31 de diciembre de 2018, la universidad debió reconocer en su activo los derechos por cobrar a la Nación y al Distrito que financian el pasivo pensional en atención al artículo 131 de la Ley 100 de 1994? Lo anterior, teniendo en cuenta lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno
3. "Cuál es el tratamiento contable que debe aplicar la Universidad para reconocer el derecho por cobrar por concepto de concurrencia en el pasivo pensional a la Nación y el Distrito, desde la expedición de la Ley 100 de 1994 hasta el 31 de diciembre de 2018, teniendo en cuenta que la Universidad ha asumido la totalidad del pasivo pensional durante dicho periodo?"

## Construcciones en curso

4. ¿Cuál es el tratamiento contable que se le debe aplicar a los valores que representan el saldo de la cuenta de construcciones en curso? Lo anterior, teniendo en cuenta que el contrato de obra N° 121 de 2010 suscrito por la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, para la construcción de los Laboratorios de la Sede Macarena B, se encuentre actualmente suspendido, luego de dos suspensiones previas, y que se condicione su reinicio hasta que el Consejo de Estado se pronuncie o emita sentencia dentro del proceso de nulidad impetrado contra el Decreto Distrital 364 de 2013.

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

## CONSIDERACIONES

### Concurrencia en el pago de las obligaciones pensionales en el sector de la educación (preguntas 1, 2 y 3):

El artículo 131 de la Ley 100 de 1993 dispone:

“Cada una de las instituciones de educación superior oficiales, del nivel territorial, departamental, distrital, municipal, constituirá un fondo para el pago del pasivo pensional contraído a la fecha en la cual esta Ley entre en vigencia, hasta por un monto igual al valor de dicho pasivo que no esté constituido en reservas en las Cajas de Previsión, o Fondos autorizados, descontando el valor actuarial de las futuras cotizaciones que las instituciones como empleadores y los empleados deban efectuar según lo previsto en la presente Ley, en aquella parte que corresponda a funcionarios, empleados o trabajadores vinculados hasta la fecha de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Dicho fondo se manejará como una subcuenta en el presupuesto de cada institución. Será financiado por la nación, los departamentos, los distritos y los municipios, que aportarán en la misma proporción en que hayan contribuido al presupuesto de la respectiva universidad o institución de educación superior, teniendo en cuenta el promedio de los cinco (5) últimos presupuestos anuales, anteriores al año de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Los aportes constarán en bonos de valor constante de las respectivas entidades que se redimirán a medida que se haga exigible el pago de las obligaciones pensionales de acuerdo con las proyecciones presupuestales y los cálculos actuariales, y de conformidad con la reglamentación que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.

Dentro del año siguiente a la iniciación de la vigencia de la presente Ley, las universidades y las instituciones de educación superior referidas en este artículo, elaborarán o actualizarán los estudios actuariales con el visto bueno del Ministerio de Hacienda. Este requisito es necesario para la suscripción de los bonos que representen los aportes de la Nación. Esta suscripción deberá hacerse dentro de los dos (2) primeros años de la vigencia de la presente Ley”. (Subrayado fuera del texto)

Ahora bien, en relación con la normativa contable, el numeral 6.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno establece:

“6.1.1. Activos.

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

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

(...)

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 (...). (Subrayado fuera de texto)”



Por su parte, el numeral 6.1.2. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno 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.

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 (...). (Subrayado fuera de texto)

En relación con los beneficios posempleo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen lo siguiente:

#### “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

consume 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 del texto)

En relación con las provisiones, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen 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".

De otra parte, en relación con los Beneficios posempleo, el numeral 1.2.4.4 del Instructivo 002 de 2015, estipula:

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".

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

- 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. (...)
- f) Medir, por su valor de mercado, los activos con destinación específica que posea la entidad para cubrir el pago de estas obligaciones (...). 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.

De otra parte, en relación con las Provisiones, el numeral 1.2.5 del Instructivo 002 de 2015, estipula:

“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 obligaciones probables, bien sean legales y/o implícitas, que posea la entidad y sobre las cuales tenga incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

b) Reconocer 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 provisión, y medirlas por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación (...). El reconocimiento de las provisiones por obligaciones legales y/o implícitas afectarán directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación (...).”

Por último, el artículo 1º de la Resolución 523 de 2018 de la CGN señala: “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”.

A su vez, el Parágrafo 1 del artículo 1º de la Resolución 523 de 2018 dispone: “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”.

#### **Construcciones en curso (pregunta 4):**

El numeral 6.1.1. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno establece:

“6.1.1. Activos.

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

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

(...)

El 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 (...)”. (Subrayado fuera de texto)”

De igual forma, la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala:

“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

(...)

### **Baja en cuentas**

Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando 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 del texto)

Ahora, suponiendo que la construcción de los laboratorios de la Sede Macarena B vaya a ser destinada fundamentalmente al suministro de bienes o a la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado y que, por tanto, le aplicaría la Norma de deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, se resalta lo siguiente:

“El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

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.

La entidad definirá en sus políticas contables los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

### **20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor**

Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

### **20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos**

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:

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.

Fuentes internas de información:

- a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico del activo.
- b) Durante el periodo, han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el grado de utilización o la manera como se usa o se espera usar el activo, los cuales afectarán desfavorablemente la entidad a largo plazo. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo, los planes para disponer el activo antes de la fecha prevista y el cambio de la vida útil de un activo de indefinida a finita.
- c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento, salvo que exista evidencia objetiva de que se reanudará la construcción en el futuro próximo.
- d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, inferior a la esperada.

Si existe algún indicio de que el activo está deteriorado, se verificará si existe pérdida por deterioro. En algunos casos podrá ser necesario revisar y ajustar la vida útil restante, el método de depreciación o de amortización, o el valor residual del activo, incluso si finalmente no se reconociera ningún deterioro del valor para el activo considerado".  
(Subrayado fuera del texto)

Finalmente, la descripción y dinámica de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO del Catálogo General de Cuentas del Marco normativo para Entidades de Gobierno establece:

#### “DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

## DINÁMICA

### SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las construcciones recibidas en una transacción sin contraprestación.
- 2- El valor de los materiales incorporados a las obras.
- 3- El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.

### SE ACREDITA CON:

- 1- 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.
- 2- El valor de los materiales y demás elementos sobrantes cargados a las obras o instalaciones, que se reintegren.
- 3- El valor de las construcciones enajenadas o transferidas.
- 4- El valor de los descuentos y rebajas que se asocien con los elementos consumidos en la construcción”.

## CONCLUSIONES

### **Concurrencia en el pago de las obligaciones pensionales en el sector de la educación (preguntas 1, 2 y 3):**

Inicialmente, es necesario precisar que en el contexto del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, como entidad responsable del pasivo pensional, debe reconocer la totalidad del cálculo actuarial a su cargo, con independencia de que la Nación y el Distrito Capital deban concurrir en el financiamiento de su pasivo pensional.

Ahora bien, teniendo en cuenta que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la Nación y el Distrito Capital deben concurrir con el pago del pasivo pensional de la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, el Ministerio de Educación Nacional, en representación de la Nación, y el Distrito Capital, como entidades concurrentes, deben reconocer una provisión por concepto de concurrencia en el pago del pasivo pensional, con independencia de que se haya suscrito el respectivo acuerdo de concurrencia, y la Universidad, como beneficiaria, debe reconocer un derecho por cobrar por el mismo concepto.

De esta forma, con la entrada en vigencia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecido en la Resolución 533 de 2015, la Universidad Distrital Francisco José de Caldas debió reconocer, a 1º de enero de 2018, un derecho por cobrar por concepto de



conurrencia a cargo del Distrito Capital y de la Nación, afectando el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación, conforme lo establecido en el Instructivo de Transición 002 de 2015. No obstante, en el caso de que la Universidad hubiera omitido dicho registro a 1° de enero de 2018, tuvo la posibilidad de realizarlo durante el primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno conforme a lo dispuesto en la Resolución 523 de 2018 de la CGN.

Así las cosas, a 31 de diciembre de 2018, la Universidad Distrital Francisco José de Caldas debió reconocer en sus estados financieros, como parte del activo, un derecho por cobrar en la subcuenta 190408-Derechos por cobrar-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, con independencia de que la Universidad haya asumido con sus propios recursos el pago de sus obligaciones pensionales. Posteriormente, cuando el derecho por concurrencia se haga exigible mediante la suscripción del contrato de concurrencia, la Universidad deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, si dichos recursos se destinarán exclusivamente al pago de obligaciones pensionales, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, si dichos recursos corresponden a reembolsos que se destinarán a actividades distintas al pago de obligaciones pensionales.

#### **Construcciones en curso (Pregunta 4):**

Suponiendo que la construcción de los laboratorios de la Sede Macarena B de la Universidad Distrital Francisco José de Caldas vaya a ser destinada fundamentalmente al suministro de bienes o a la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, la Universidad debió evaluar para la medición posterior, como mínimo, y al final de cada periodo contable, la existencia de indicios de deterioro del valor de la obra, con independencia de que la misma se encuentre en construcción. Para ello tuvo que haber considerado, entre otros indicios de deterioro, la suspensión del contrato de obra desde septiembre de 2014 y que su reinicio esté condicionado a situaciones sobre las cuales no se tiene control por parte de la Universidad.

Así pues, de conformidad con lo establecido en la Norma de deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, en caso tal que se hubiese confirmado la existencia de algún indicio de deterioro y que, a su vez, se haya verificado que el valor en libros de la construcción era superior a su valor de servicio recuperable, la Universidad debió registrar la pérdida por deterioro del valor del activo mediante un débito en la subcuenta 535103-Construcciones en curso de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 169503-Construcciones en curso de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Posteriormente, si revisando las pérdidas por deterioro del valor de la construcción, la Universidad decide reanudar su construcción en un futuro próximo y, adicionalmente, el valor de servicio recuperable resulta superior al valor en libros del activo, se revertirá la pérdida por deterioro debitando la subcuenta 169503-Construcciones en curso de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta 535103-Construcciones en curso de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, si el registro del deterioro fue realizado en el periodo contable, o en la subcuenta 483006-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR, si el registro del deterioro fue realizado en periodos anteriores. En todo caso, el valor en libros de la construcción, una vez revertidas las pérdidas por deterioro, no debe superar el valor en libros que tendría la construcción si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor en periodos anteriores.

Ahora bien, es necesario mencionar que, en todo momento, se debe evaluar si la construcción cumple con los criterios contenidos en la definición de activo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, particularmente si se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Es decir, se requiere evaluar, entre otros aspectos, la capacidad que tiene dicho recurso para prestar a futuro servicios que contribuyan a la consecución de los objetivos de la Universidad o el potencial que tiene el mismo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. En caso de que lo anterior no se cumpla, la Universidad debe proceder con la baja en cuentas de la construcción.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000019681 DEL 10-05-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios posempleo-Pensiones Plan de activos para beneficios posempleo Ganancias o pérdidas por planes de beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de los hechos y operaciones relacionados con el pasivo pensional.

Doctora  
BLANCA LUCILA SÁNCHEZ ARIAS  
Profesional Universitario  
Contraloría General de Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001594-2 del 16 de abril de 2019, mediante la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento del pasivo pensional o si aún aplica lo dispuesto en la Resolución 633 de 2014.

**CONSIDERACIONES**

El Anexo de la Resolución 533 de 2015 que regula la normatividad contable para las Entidades de Gobierno, en la Norma de Beneficios a los empleados, 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

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. (...)

#### 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.

#### 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

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

Con la expedición de la Resolución 533 de 2015 mediante la cual se adoptó el Marco normativo para las Entidades de Gobierno, las entidades sujetas a su ámbito de aplicación, cuando son responsables del pasivo pensional de sus exfuncionarios o trabajadores, aplican desde el 1° de enero de 2018, lo dispuesto en la norma de Beneficios a los empleados-Beneficios posempleo, fecha a partir de la cual las normas anteriores quedaron sin vigencia, incluyendo la Resolución 633 de 2014.

Para incorporar a la contabilidad el pasivo pensional, la obligación debe contar con una medición fiable, con base en la información generada por un cálculo actuarial, el cual, en la determinación de los saldos iniciales, a la fecha de transición, debió reconocerse en su totalidad como un pasivo real en la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO PENSIONES, afectando el patrimonio en la cuenta 3145-IMPACTOS POR TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, conforme a lo dispuesto en el Instructivo 002 de 2015 y que para el caso de las entidades territoriales es el correspondiente al cálculo actuarial suministrado en la información del FONPET, sujeto a evaluación periódica por lo menos cada tres años.

De otra parte, el valor del ahorro que a nombre de la entidad se encuentre en el Fonpet así como los demás activos que respalden el pasivo pensional, se reconocen en la contabilidad en la subcuenta 190404-Encargos fiduciarios de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

El procedimiento para el tratamiento de los hechos económicos relacionados con el Pasivo pensional, a partir de la vigencia del marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, es el siguiente:

#### 1. Registro de la Nómina:

Por la obligación de la nómina a pagar:

Débito	251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales
Crédito	251401-Pensiones de jubilación patronales

Giro para cancelar la obligación:

Débito	251401-Pensiones de jubilación patronales
Crédito	1110XX-Depósitos en Instituciones financieras

#### 2. Registro de cuotas partes pensionales

a. Cuando la entidad cancela la pensión a un beneficiario y corresponde a una entidad diferente aportar la cuota parte, la entidad responsable del pasivo pensional registra:

Por la cuota parte incorporada en la nómina

Débito	251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales, por el valor que le corresponde
Débito	138408-Cuotas partes de pensiones, por el valor de la cuota parte por cobrar
Crédito	251401 Pensiones de jubilación patronales por el valor total de la nómina a cancelar

Giro

Débito 251401-Pensiones de jubilación patronales  
Crédito 1110XX-Depósitos en Instituciones financieras

Al recaudar las cuotas partes de pensiones a cargo de otra entidad:

Débito 1110XX-Depósitos en Instituciones financieras  
Crédito 138408-Cuotas partes de pensiones

b. Cuando la entidad es responsable del pasivo pensional y traslada los recursos de la cuota parte a otra entidad encargada del pago:

Causa

Débito 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones  
Crédito 251405-Cuotas partes de pensiones

Giro

Débito 251405-Cuotas partes de pensiones  
Crédito 1110XX-Depósitos en instituciones financieras o  
1904XX-Plan de activos para beneficios posempleo

### 3. Registro de bonos pensionales.

El procedimiento para el registro de los bonos pensionales, cuando la entidad debe atender esta obligación es el siguiente:

#### c) Registro de la liquidación provisional

Débito 991532-Liquidación provisional de bonos pensionales  
Crédito 9312XX-Liquidación provisional de bonos pensionales

Actualización de la liquidación provisional

Aumento o disminución de las cuentas de orden antes indicadas

#### d) Registro de la proyección financiera (C.A.) de bonos pensionales

Incrementos del cálculo actuarial de pensiones futuras

Débito 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo

Crédito 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones

Disminución del cálculo actuarial de pensiones futuras

Débito 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones

Crédito 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo.

e) Emisión del bono pensional

Débito 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones

Crédito 291901-Cuotas partes de bonos pensionales

f) Redención del bono pensional (hacer efectivo)

Si a la redención del bono se presentan diferencias con el valor reconocido en la emisión se realizarán los ajustes respectivos a las subcuentas 251412 y 291901

g) Pago de cuotas partes de bonos pensionales

Débito 291901-Cuotas partes de bonos pensionales

Crédito 1904XX-Plan de activos para beneficios posempleo ó  
1110 -Depósitos en instituciones financieras.

Cancelar las cuentas de orden

#### 4. Actualización del cálculo actuarial según información del FONPET

Cuando el cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones que el Fonpet informa a las entidades se incrementa, registra:

Débito 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo.

Crédito 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales.

251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones.

Si se presenta disminución del cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones:



Débito	251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales
	251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones
Crédito	315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo.

#### 5. Variaciones de los planes de activos

Las variaciones del plan de activos por los recursos del Fonpet afectarán la subcuenta 190404-Encargos fiduciarios contra la cuenta en donde fue reconocido el derecho que dio origen a los recursos abonados a la entidad.

Cuando se trata de actualización de los derechos que se tienen a nombre de la entidad en el Fonpet o en otros rubros del Plan de Activos, afectará 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.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000024071 DEL 07-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de la cuenta por pagar por las retribuciones a corto plazo otorgadas a los empleados no pagadas de forma mensual.

Señora  
ADRIANA C. MONTERO GÓMEZ  
Oficinista  
Procuraduría Provincial de Pasto  
San Juan de Pasto, Nariño

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002062-2, del 27 de mayo de 2019, en la cual solicita “el procedimiento establecido para el reconocimiento de cuentas por pagar de la vigencia 2018, causadas en la vigencia 2018, como los intereses de cesantías, vacaciones y primas de servicios a los empleados públicos de una PERSONERÍA MUNICIPAL”.

**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, en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA sobre el principio de devengo 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.”

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, sobre beneficios a los empleados 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. (...)

### 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 del texto)

## CONCLUSIONES

La entidad que consuma el beneficio económico o potencial de servicios procedente del servicio prestado por un empleado a cambio de los beneficios otorgados, deberá reconocer las retribuciones concedidas, una vez surja la obligación, como un gasto y como un pasivo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. En cumplimiento del principio contable de devengo, las retribuciones a corto plazo que no se pagan mensualmente, tales como las cesantías, intereses de cesantías, prima de servicios y vacaciones, deberán ser reconocidas de forma mensual por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante ese mes.

Si al final del periodo contable, o al momento de realizar el pago, la entidad determina un valor a pagar mayor al acumulado en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, por prestaciones sociales o vacaciones, realizará el ajuste del valor contra el resultado del periodo, como gasto.

Por el contrario, si la entidad determina un valor a pagar menor al acumulado en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, por prestaciones sociales o vacaciones, realizará el ajuste del valor contra el resultado del periodo, disminuyendo el valor del gasto si el ajuste se efectúa en el mismo periodo contable o reconociendo un ingreso si se realiza en el periodo contable siguiente.

Una vez se efectúe el pago se cancela el pasivo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y un crédito en la subcuenta que atañe de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000027011 DEL 25-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados Gastos de administración y operación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuenta contable donde se debe reconocer los recursos depositados en el fondo de cesantías Porvenir, por concepto de cesantías del personal retroactivo. Cuenta del gasto que se debe emplear para la contabilización de los gastos de transporte, alimentación y alojamiento de los funcionarios que deben desplazarse fuera de su sede habitual de trabajo, para ejercer sus funciones. Normativa que define la periodicidad con la que deben ser publicados en la página web los informes contables y, obligatoriedad de que en la página web de la entidad, aparezca la fecha de publicación de los diferentes informes.

Doctora  
LUIS FERNANDO ZULUAGA GIRALDO  
Subdirector Administrativo para los Recursos Financieros  
Contraloría Departamental del Valle del Cauca  
Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001855-2, del día 13 de mayo de 2019, en la cual se señala:

“1. La Contraloría Departamental del Valle del Cauca, como ente agregado contable y presupuestalmente a la Gobernación del Valle del Cauca, recibe transferencias para gastos de acuerdo a lo establecido en el artículo 9 de la Ley 617 de 2000, modificado por el artículo 1 de la Ley 1416 de 2010.

Nuestra entidad posee actualmente 55 empleados pertenecientes al régimen de cesantías retroactivas (antes de entrada en vigencia de la Ley 344 de 1996).

En virtud de lo establecido en el Decreto 1582 de 1998, en diciembre 17 de 2007, se firmó con el Fondo de Cesantías Porvenir un convenio para administrar los recursos de las cesantías retroactivas del personal pertenecientes a este régimen.

En el artículo 3 literal a, del citado convenio, se estableció que la Contraloría Departamental del Valle efectuará la provisión suficiente y consignará anualmente en el fondo de cesantías Porvenir todo por valor a su cargo por concepto de cesantías retroactivas.

Hasta diciembre 31 de 2017, dichos recursos eran contabilizados en la cuenta 142402 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y de acuerdo al nuevo Catálogo General de Cuentas para entidades del Gobierno establecido mediante Resolución 620 de 2015 modificada por la Resolución 468 de 2016, se reclasificó el saldo de dicha cuenta a la cuenta 190801 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, en la cual se siguieron manejando dichos recursos.

Nuestra inquietud es la siguiente:

¿Es idónea la cuenta 190801 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, de acuerdo al nuevo marco normativo, para el manejo y provisión de los recursos depositados en el fondo de cesantías Porvenir por el concepto de las cesantías del personal retroactivo?

2. La Contraloría Departamental del Valle del Cauca, atendiendo lo establecido en el artículo 2.2.5.5.27 del Decreto 648 de 2017 “Derechos del empleado en comisión de servicios”, en comisión de servicios, reconoce los gastos de transporte, alimentación y alojamiento a los funcionarios que deban desplazarse fuera de su sede habitual de trabajo, para ejercicio de sus funciones.

Para la contabilización de dicho gasto habitualmente se ha utilizado la cuenta 511119 “Viáticos y gastos de viaje” la cual se mantiene vigente en el nuevo catálogo de cuentas establecido mediante Resolución 620 de 2015 modificada por la Resolución 468 de 2016.

Revisando dicho catálogo observamos que en la cuenta 5108 “gastos de personal diversos” encontramos la subcuenta 510810 “Viáticos”.

Nuestra inquietud es la siguiente:

¿Es idónea la cuenta 511119 “Viáticos y gastos de viaje” para la contabilización de los gastos de transporte, alimentación y alojamiento a los funcionarios que deban desplazarse fuera de su sede habitual de trabajo, para ejercicio de sus funciones?

¿En qué casos debería utilizar la 510810 “Viáticos” y en que otros la 511119 “Viáticos y gastos de viaje”?

3. Conforme a lo establecido en el literal b del artículo 9 de la ley 1712, el artículo 74 de la ley 1474 de 2011 y el artículo 34 de la ley 734 de 2002, la Contraloría Departamental del Valle del Cauca estableció la Guía de actualizaciones de la página WEB, en la cual se definió la información que debe ser publicada, el proceso que suministra la información, la periodicidad de la misma y el público a quien va dirigida.

De acuerdo a dicha guía se estableció que la información de ejecución presupuestal y los Estados de Situación Financiera serán publicados de manera trimestral.

Nuestra inquietud es la siguiente:

- ¿Existe alguna normatividad vigente que defina la periodicidad de los informes que deben ser publicados en la página Web de la entidad correspondiente a los Estados de Situación Financiera de las entidades del estado?
- ¿es obligatorio que en la página web de la entidad aparezca la fecha de publicación de los diferentes informes, en especial los de tipo financiero?”

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

## CONSIDERACIONES

Pregunta 1. ¿Es idónea la subcuenta 190801 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, de acuerdo al nuevo marco normativo, para el manejo y provisión de los recursos depositados en el fondo de cesantías Porvenir, por concepto de cesantías del personal retroactivo?

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el numeral 5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo, del Capítulo II. PASIVOS, lo siguiente:

## “CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

## 5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

## 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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)



De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, precisa con respecto a la siguiente cuenta:

“1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los activos destinados a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se van a liquidar en un periodo superior a un año.

#### 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 por beneficios a los empleados a largo plazo.
- 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.”  
(Subrayado fuera de texto)

Pregunta 2. ¿Es idónea la subcuenta 511119 “Viáticos y gastos de viaje” para la contabilización de los gastos de transporte, alimentación y alojamiento de los funcionarios que deben desplazarse fuera de su sede habitual de trabajo, para ejercer sus funciones? Y pregunta 3. ¿En qué casos se debería utilizar la subcuenta 510810 “Viáticos” y en que otros la subcuenta 511119 “Viáticos y gastos de viaje”?

El Decreto N° 648 del 19 de abril de 2017, en su artículo 2.2.5.5.27 prescribe:

“ARTÍCULO 2.2.5.5.27 Derechos del empleado en comisión de servicios. El empleado en comisión de servicios en una sede diferente a la habitual tendrá derecho al reconocimiento de la remuneración mensual que corresponde al cargo que desempeña y al pago de viáticos y, además, a gastos de transporte, cuando estos últimos se causen fuera del perímetro

urbano. El valor de los viáticos se establecerá de conformidad con los lineamientos y topes señalados en el decreto anual expedido por el Gobierno Nacional.

Cuando la totalidad de los gastos que genere la comisión de servicios sean asumidos por otro organismo o entidad no habrá lugar al pago de viáticos y gastos de transporte. Tampoco habrá lugar a su pago cuando la comisión de servicios se confiera dentro de la misma ciudad.

Si los gastos que genera la comisión son asumidos de forma parcial por otro organismo o entidad, únicamente se reconocerá la diferencia.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, en Sentencia 2373 del 2011, el Consejo de Estado prescribe:

“COMISION DE SERVICIO-Causales. Las comisiones pueden ser: a) De servicio, para ejercer las funciones propias del empleo en un lugar diferente al de la sede del cargo, cumplir misiones especiales conferidas por los superiores, asistir a reuniones, conferencias o seminarios, o realizar visitas de observación que interesen a la administración y que se relacionen con el ramo en que presta sus servicios el empleado. B) Para adelantar estudios. C) Para desempeñar un cargo de libre nombramiento y remoción, cuando el nombramiento recaiga en un funcionario escalafonado en carrera administrativa, y D) Para atender invitaciones de gobiernos extranjeros, de organismos internacionales o de instituciones privadas.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

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

(...)

#### 6.1.5. Gastos

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

Los gastos pueden surgir del consumo de activos (depreciación), de la disminución del potencial de servicio y la capacidad de generar beneficios económicos (deterioro), del ajuste de activos al valor de mercado, del ajuste de pasivos por variaciones en su valor, de las pérdidas por siniestros o de la venta de activos no corrientes que deban reconocerse en el resultado del periodo.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, describe las siguientes cuentas así:

#### “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.

#### 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)

Pregunta 4. ¿Existe alguna normatividad vigente que defina la periodicidad de los informes que deben ser publicados en la página web de la entidad correspondiente a los Estados de Situación Financiera de las entidades del estado? Y, pregunta 5. ¿Es obligatorio que en la página web de la entidad aparezca la fecha de publicación de los diferentes informes, en especial los de tipo financiero?

El numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002 “por la cual se expide el Código Disciplinario Único”, indica:

“ARTÍCULO 34. DEBERES. <Artículo derogado a partir del 1 de julio de 2019, por el artículo 265 de la Ley 1952 de 2019> Son deberes de todo servidor público:

(...)

36. 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)

Por su parte, el numeral 37 del artículo 38 de la Ley 1952 de 2019 (la cual entra a regir a partir el 1° de julio de 2021), por medio de la cual se expide el Código General Disciplinario, y se derogan la Ley 734 de 2002 y algunas disposiciones de la Ley 1474 de 2011, relacionadas con el derecho disciplinario, establece:

“37. Publicar en la página web de la respectiva entidad, 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.”

Asimismo, la Ley 1712 del 06 de marzo de 2014, “Por medio de la cual se crea la Ley de Transparencia y del Derecho de Acceso a la Información Pública Nacional y se dictan otras disposiciones”, decreta en los siguientes artículos:

Artículo 2°. Principio de máxima publicidad para titular universal. Toda información en posesión, bajo control o custodia de un sujeto obligado es pública y no podrá ser reservada o limitada sino por disposición constitucional o legal, de conformidad con la presente ley.

Artículo 3°. Otros principios de la transparencia y acceso a la información pública. En la interpretación del derecho de acceso a la información se deberá adoptar un criterio de razonabilidad y proporcionalidad, así como aplicar los siguientes principios: (...)

Principio de la calidad de la información. Toda la información de interés público que sea producida, gestionada y difundida por el sujeto obligado, deberá ser oportuna, objetiva, veraz, completa, reutilizable, procesable y estar disponible en formatos accesibles para los solicitantes e interesados en ella, teniendo en cuenta los procedimientos de gestión documental de la respectiva entidad. (...)

Principio de la divulgación proactiva de la información. El derecho de acceso a la información no radica únicamente en la obligación de dar respuesta a las peticiones de la sociedad, sino también en el deber de los sujetos obligados de promover y generar una cultura de transparencia, lo que conlleva la obligación de publicar y divulgar documentos y archivos que plasman la actividad estatal y de interés público, de forma rutinaria y proactiva, actualizada, accesible y comprensible, atendiendo a límites razonables del talento humano y recursos físicos y financieros. (...)

Artículo 5°. Ámbito de aplicación. Corregido por el art. 1, Decreto Nacional 1494 de 2015. Las disposiciones de esta ley serán aplicables a las siguientes personas en calidad de sujetos obligados:

a) Toda entidad pública, incluyendo las pertenecientes a todas las Ramas del Poder Público, en todos los niveles de la estructura estatal, central o descentralizada por servicios o territorialmente, en los órdenes nacional, departamental, municipal y distrital; (...)

Artículo 7°. Disponibilidad de la Información. En virtud de los principios señalados, deberá estar a disposición del público la información a la que hace referencia la presente ley, a través de medios físicos, remotos o locales de comunicación electrónica. Los sujetos obligados deberán tener a disposición de las personas interesadas dicha información en la Web, a fin de que estas puedan obtener la información, de manera directa o mediante impresiones. Asimismo, estos deberán proporcionar apoyo a los usuarios que lo requieran y proveer todo tipo de asistencia respecto de los trámites y servicios que presten. (...)

Artículo 11. Información mínima obligatoria respecto a servicios, procedimientos y funcionamiento del sujeto obligado. Todo sujeto obligado deberá publicar la siguiente información mínima obligatoria de manera proactiva: (...)

e) Todos los informes de gestión, evaluación y auditoría del sujeto obligado; (...)

Artículo 12. Adopción de esquemas de publicación. Todo sujeto obligado deberá adoptar y difundir de manera amplia su esquema de publicación, dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley. El esquema será difundido a través de su sitio Web, y en su defecto, en los dispositivos de divulgación existentes en su dependencia, incluyendo boletines, gacetas y carteleras. El esquema de publicación deberá establecer:

a) Las clases de información que el sujeto obligado publicará de manera proactiva y que en todo caso deberá comprender la información mínima obligatoria;

b) La manera en la cual publicará dicha información;(...)

e) La periodicidad de la divulgación, acorde a los principios administrativos de la función pública. (...) (Subrayados fuera de texto)

A su vez, el Decreto Nacional 103 del 20 de enero de 2015, por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1712 de 2014 y se dictan otras disposiciones, resuelve:

“TÍTULO II  
PUBLICACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN PÚBLICA- TRANSPARENCIA ACTIVA  
CAPÍTULO I

Directrices Generales para la Publicación de Información Pública

Artículo 4°. Publicación de información en sección particular del sitio web oficial. Los sujetos obligados, de conformidad con las condiciones establecidas en el artículo 5° de la Ley 1712 de 2014, deben publicar en la página principal de su sitio web oficial, en una sección particular identificada con el nombre de “Transparencia y acceso a información pública”, la siguiente información:

(1) La información mínima requerida a publicar de que tratan los artículos 9°, 10 y 11 de la Ley 1712 de 2014. Cuando la información se encuentre publicada en otra sección del sitio web o en un sistema de información del Estado, los sujetos obligados deben identificar la información que reposa en estos y habilitar los enlaces para permitir el acceso a la misma. (...)

TÍTULO V  
INSTRUMENTOS DE LA GESTIÓN DE INFORMACIÓN PÚBLICA (...)  
CAPÍTULO III

Esquema de Publicación de Información (...)

Artículo 41. Concepto. El Esquema de Publicación de Información es el instrumento del que disponen los sujetos obligados para informar, de forma ordenada, a la ciudadanía, interesados y usuarios, sobre la información publicada y que publicará, conforme al principio de divulgación proactiva de la información previsto en el artículo 3° de la Ley 1712 de 2014, y sobre los medios a través de los cuales se puede acceder a la misma.

Artículo 42. Componentes del Esquema de Publicación de Información. En concordancia con lo establecido en el artículo 12 de la Ley 1712 de 2014, el Esquema de Publicación de Información debe incluir, como mínimo (...)

Para cada uno de los anteriores componentes de Esquema de Publicación de Información se debe indicar:

- (a) Nombre o título de la información: Palabra o frase con que se da a conocer el nombre o asunto de la información.
- (b) Idioma: Establece el Idioma, lengua o dialecto en que se encuentra la información.

(c) Medio de conservación y/o soporte: Establece el soporte en el que se encuentra la información: documento físico, medio electrónico o por algún otro tipo de formato audiovisual entre otros (físico-análogo o digital-electrónico).

(d) Formato: Identifica la forma, tamaño o modo en la que se presenta la información o se permite su visualización o consulta, tales como: hoja de cálculo, imagen, audio, video, documento de texto, etc.

(e) Fecha de generación de la información: Identifica el momento de la creación de la información.

(f) Frecuencia de actualización: Identifica la periodicidad o el segmento de tiempo en el que se debe actualizar la información, de acuerdo a su naturaleza y a la normativa aplicable.

(g) Lugar de consulta: Indica el lugar donde se encuentra publicado o puede ser consultado el documento, tales como lugar en el sitio web y otro medio en donde se puede descargar y/o acceder a la información cuyo contenido se describe.

(h) Nombre del responsable de la producción de la información: Corresponde al nombre del área, dependencia o unidad interna, o al nombre de la entidad externa que creó la información.

(i) Nombre del responsable de la información: Corresponde al nombre del área, dependencia o unidad encargada de la custodia o control de la información para efectos de permitir su acceso. (...)” (Subrayados fuera del texto)

El Decreto N° 1081 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Reglamentario Único del Sector Presidencia de la República, establece el siguiente artículo:

“Artículo 2.1.1.2.1.1. Estándares para publicar la información. El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones a través de la estrategia de Gobierno en Línea expedirá los lineamientos que deben atender los sujetos obligados para cumplir con la publicación y divulgación de la información señalada en la Ley 1712 de 2014, con el objeto de que sean dispuestos de manera estandarizada.” (Subrayado fuera de texto)

A su vez, los estándares para publicación y divulgación de información, la Resolución N° 3564 del 31 de marzo de 2015, “Por la cual se reglamentan los artículos 2.1.1.2.1.1, 2.1.1.2.1.11, 2.1.1.2.2.2, y el párrafo 2 del artículo 2.1.1.3.1.1 del Decreto N° 1081 de 2015”, resuelve: “(...)

“ARTÍCULO 3°: ESTANDARES PARA PUBLICACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN. Los sujetos obligados deberán atender a los lineamientos para publicación y divulgación de la información, establecidos en el anexo 1 de la presente resolución. (...)”

## Anexo 1

## Estándares para publicación y divulgación de información

De conformidad con lo establecido en la Ley 1712 de 2014, atendiendo los mandatos del título 1 de la parte 1 del libro 2 del Decreto 1081 de 2015, “Decreto Reglamentario Único del Sector Presidencia de la República” y atendiendo los postulados de la estrategia de Gobierno en Línea establecida en el título 9 capítulo 1 del Decreto 1078 de 2015, los sujetos obligados por el artículo 5º de la Ley 1712 de 2014 deben publicar en su sitio web las siguientes categorías de información: (...)

5.3. Estados financieros: El sujeto obligado debe publicar los estados financieros de las dos últimas vigencias, con corte a diciembre del año respectivo, para los sujetos obligados que aplique”. (Subrayados fuera del texto)

Por su parte, 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 artículos establece:

“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 (...)

## 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.

(...)

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

(...)

#### 3.1. Identificación

La entidad diferenciará el estado de situación financiera y el estado de resultado o el estado del resultado integral, según corresponda, de cualquier otro tipo de información que presente, y en estos estados identificará como mínimo: a) el nombre de la entidad; b) el mes al que corresponde el estado de situación financiera, y el periodo que cubre en caso del estado de resultados o del estado del resultado integral, según corresponda; c) la moneda de presentación; y d) el grado de redondeo empleado para presentar las cifras de los informes financieros y contables mensuales.

#### 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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

Pregunta 1. ¿Es idónea la cuenta 190801-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, de acuerdo al nuevo marco normativo, para el manejo y provisión de los recursos depositados en el fondo de cesantías Porvenir por el concepto de las cesantías del personal retroactivo?

Las cesantías retroactivas o del régimen tradicional, es el auxilio que deberá entregar el empleador al trabajador, correspondiente a un mes de salario por cada año de servicio y proporcionalmente por fracción de año, al momento de su retiro, terminación del contrato, o mediante entrega parcial en los casos permitidos por la legislación. Dicho auxilio se entrega como contraprestación a los servicios prestados por los empleados acogidos al régimen tradicional de cesantías, durante el tiempo laborado.

Al respecto, las entidades que tengan personal vinculado con el régimen de cesantías retroactivo, deberán constituir un plan de activos como respaldo para la cancelación, y en donde los recursos se encuentran depositados hasta la liquidación definitiva y pago de las cesantías.

En ese sentido, los valores que la entidad traslade a los respectivos fondos de cesantías, se deben registrar mediante un débito en la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y mediante un crédito en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Es preciso señalar que, una vez se efectúen pagos parciales o definitivos de la cesantía a favor del trabajador, se debitará la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y se acreditará la subcuenta 190202-

Recursos entregados en administración de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Por lo anterior, la entidad deberá proceder a efectuar las reclasificaciones pertinentes de los recursos para ajustarse al procedimiento contable anteriormente señalado.

Pregunta 2. ¿Es idónea la cuenta 511119 “Viáticos y gastos de viaje” para la contabilización de los gastos de transporte, alimentación y alojamiento a los funcionarios que deban desplazarse fuera de su sede habitual de trabajo, para ejercicio de sus funciones? Pregunta 3. ¿En qué casos debería utilizar la 510810 “Viáticos” y en que otros la 511119 “Viáticos y gastos de viaje”?

La cuenta 5111-GENERALES, se deberá usar cuando se incurra en gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad. Por su parte, la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, se deberá usar cuando la entidad incurra en gastos que se originan en pagos de personal por conceptos no especificados en otras cuentas del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno.

En ese sentido y bajo el contexto expresado en su consulta, los gastos de transporte, alimentación y alojamiento, deberán ser reconocidos por la Contraloría Departamental del Valle del Cauca en la subcuenta 511119-Viáticos y gastos de viaje, de la cuenta 5111-GENERALES, toda vez que, son necesarios para que los funcionarios de la entidad, puedan ejercer las actividades propias del cargo que desempeñan en un lugar diferente al de su sede habitual.

Pregunta 4. ¿Existe alguna normatividad vigente que defina la periodicidad de los informes que deben ser publicados en la página Web de la entidad correspondiente a los Estados de Situación Financiera de las entidades del estado?

Su pregunta será resuelta a la luz de los apartes pertinentes de la Ley 1712 de 2014, el Decreto 1081 de 2015, el Decreto 103 de 2015, la Resolución N° 3564 de 2015 y la Resolución N° 182 de 2017.

En ese sentido, la Resolución N° 182 de 2017 emitida por la CGN, establece que la entidad deberá preparar los informes financieros y contables, conformados por 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, con corte mensual, a fin de que sean publicados mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y abierto al público para efectos del control social. Es de precisar que, los plazos

generales para la publicación de los informes financieros y contables, son de forma mensual, con excepción de los meses de diciembre, enero, febrero para los cuales se otorga dos meses de plazo para su publicación. Dentro de estos plazos genéricos, cada entidad podrá formular su propio cronograma de publicación, sin exceder los plazos máximos.

Para la publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad deberá considerar las disposiciones de la Ley 1712 de 2014 y los decretos que la reglamenten. Al respecto, dicha Ley establece entre otras cosas, que la información deberá estar disponible en la Web, a fin de que las personas interesadas puedan obtenerla de manera directa o mediante impresiones.

Conviene mencionar que, los informes financieros y contables mensuales en ningún caso reemplazarán la preparación y presentación, al cierre del periodo contable, del juego completo de estados financieros, bien sea de los estados contables básicos de final de período como de los estados contables intermedios, regulados en los marcos normativos expedidos por la Contaduría General de la Nación, que para el caso tratado corresponderán a los preparados conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, el Anexo 1 de la Resolución N° 3564 de 2015, emitida por el Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, la cual reglamenta, entre otros, el artículo 2.1.1.2.1.1 del Decreto N° 1081 de 2015, establece que, los sujetos obligados por el artículo 5° de la Ley 1712 de 2014, deben publicar en su sitio web los Estados Financieros de las dos últimas vigencias, con corte a diciembre del año respectivo. Para tal efecto, los Estados Financieros deben cumplir todos los requisitos de fondo y de forma preceptuados en el marco normativo para Entidades respectivo, y lo preceptuado en el numeral 3-CONTENIDO Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES de la Resolución N° 182 de 2017 y sus modificaciones.

Pregunta 5. ¿Es obligatorio que en la página web de la entidad aparezca la fecha de publicación de los diferentes informes, en especial los de tipo financiero?

Aunque ninguna de las normas contempla la obligatoriedad de indicar explícitamente la fecha de publicación de los informes de carácter financiero en la página web, la Entidad bien podría determinarlo en el esquema de publicación de que trata el Decreto N° 103 de 2015, a efectos de poder materializar la trazabilidad y evidenciar el cumplimiento de la normativa anteriormente expuesta.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000028281 DEL 09-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Incorporación de cesantías retroactivas que actualmente no se encuentran registrados en la contabilidad de la entidad.

Doctora  
DORIS CARMENZA RAMÍREZ CALVO  
Contadora  
Municipio de Ansermanuevo Valle  
Ansermanuevo, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002317-2, del día 19 de junio de 2019, mediante la cual solicita se indique cómo se debe contabilizar las cesantías retroactivas, teniendo en cuenta que hasta la fecha el Municipio de Ansermanuevo Valle no ha reconocido dentro de la información financiera la obligación por concepto de cesantías retroactivas de dos funcionarios que pertenecen al régimen tradicional.

Al respecto, la consultante indica lo siguiente:

“..., existen dos funcionarios que pertenecen al régimen de cesantías retroactivas, pero que a la fecha no se encuentran en el balance de la entidad, cuando la entidad hizo el proceso de depuración contable y cambio al nuevo régimen de contabilidad pública no se tuvo en cuenta este tema, donde la contraloría encontró este hallazgo y posterior a esto de la oficina de contabilidad se dio trámite al tema con el alcalde donde explican que la administración anterior no realizó el empalme correctamente y no se tenía conocimiento del tema; de acuerdo a esto ya se hicieron todas las averiguaciones del caso y en conocimiento del tema; de acuerdo a esto ya se hicieron todas las averiguaciones del caso y en el fondo de cesantías solo existen \$10.000.000 de pesos y la deuda de cesantías retroactivas asciende a \$120.000.000 la entidad tiene que realizar los trámites correspondientes por este dineros y así tener estos recursos dado que si los empleados que tienen derecho a este dinero lo solicitan la alcaldía no tiene con que responder a esta obligación.”

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

## CONSIDERACIONES

El numeral 5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo de la Norma de Beneficios a los Empleados, establece:

“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 período en el cual los empleados hayan prestado sus servicios. (...)

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. (...)

15. Si al final del período 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 período 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 período contable por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha. (...)

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 período contable. (...)

### 5.2.3. Presentación

21. El valor reconocido como un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se presentará como el valor total neto resultante de deducir, al valor presente de la obligación por beneficios definidos al final del período contable, el valor de mercado de los activos destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del período contable. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4.3. Corrección de errores de períodos anteriores, de la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES (...)

#### 4.3. Corrección de errores de períodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más períodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales períodos 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 período corriente, descubiertos en este mismo período, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La entidad corregirá los errores de períodos anteriores, sean materiales o no, en el período 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 períodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del período 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 período más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y

patrimonio para el período 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 período 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 períodos 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 períodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del período. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

La entidad debe reconocer las cesantías retroactivas a su cargo como un beneficio a los empleados a largo plazo, puesto que se encuentran en poder del empleador durante toda la vigencia del contrato laboral, de tal manera que la obligación de pago no vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del período en el cual los empleados hayan prestado sus servicios.

Teniendo en cuenta que la entidad no reconoció las cesantías retroactivas en los períodos contables correspondientes y que a 1° de enero de 2018 no se identificó, midió y reconoció dicha obligación en el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, de conformidad con el Instructivo 002 de 2015 y sus modificaciones, se concluye que se cometió un error contable por la omisión que se presenta en los estados financieros de la entidad al 31 de diciembre de 2018.

Por lo anterior, la entidad debe aplicar la Norma de corrección de errores de períodos anteriores, incorporando la obligación por cesantías retroactivas de períodos anteriores en la información financiera del período en el que se descubrió el error, incorporando la obligación por cesantías retroactivas contra resultados de ejercicios anteriores, y el monto correspondiente a la actualización del valor de las cesantías retroactivas del período corriente se corregirá antes de que se autorice la publicación de los estados financieros del año 2019 afectando el resultado del período contable.



En se sentido, le corresponde a la entidad incorporar las cesantías retroactivas de períodos anteriores registrando un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y acreditando la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, por el valor que la entidad tendría que pagar si hubiera tenido que liquidar esa obligación a 31 de diciembre de 2018. Adicionalmente, en caso de que sea un error material de períodos anteriores, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Con respecto a la actualización del valor de las cesantías retroactivas durante el año 2019 por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha, la entidad ajustará el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, debitando la subcuenta 510708-Cesantías retroactivas o 520807-Cesantías retroactivas, de las cuentas 5107 o 5208-PRESTACIONES SOCIALES, y acreditando la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Ahora bien, los activos destinados a cubrir el pago de la obligación por cesantías retroactivas se deben reconocer de manera independiente, registrando el valor en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000029181 DEL 11-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Separación del concepto de nómina por pagar de la cuenta de beneficios a los empleados.

Doctora  
MARINA AZUCENA MEDINA SANDOVAL  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Departamento Nacional de Planeación  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550002298-2 del 18 de junio de 2019, mediante la cual señala

“... solicito su acostumbrada colaboración en el sentido de estudiar la posibilidad de separar los conceptos de nómina por pagar de los beneficios a los empleados, toda vez que, los estados financieros y contables con propósito de información general, están definidos como aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información y que puede ser interpretada de una manera literal con los conceptos asociados a los nombres de las cuentas.

Igualmente, analizada la descripción de la cuenta 25- Beneficios a los Empleados, expuesta en el Catálogo de Cuentas, incluye las obligaciones generadas por retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, en consideración al significado de la palabra ‘beneficio’ no debería desprenderse de este concepto, porque origina confusión por el significado literal; toda vez que la nómina por pagar corresponde a la retribución o pago a un empleado por una labor realizada.”

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.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones señala dentro de las características cualitativas de mejora en el numeral 4.2:

#### “4.2.3. Comprensibilidad

La comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa.

La información financiera se prepara para usuarios que tienen un conocimiento razonable del sector público, las entidades de gobierno y las actividades económicas, quienes revisan y analizan la información con diligencia. No obstante, a veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar la ayuda de un asesor para comprender información sobre hechos económicos complejos.” (Subrayado fuera de texto)

La norma de Beneficios a los Empleados contenida en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, menciona lo siguiente:

## “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. ...

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. (...)

### 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. (...)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones describe la cuenta 2511- BENEFICIOS A LOS 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.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Considerando lo señalado en la norma de Beneficios a los Empleados, los sueldos se entregan a los trabajadores precisamente como una retribución por los servicios prestados a la entidad, razón por la cual se encuentran dentro del alcance de esta, tal como se señala tácitamente en el párrafo 5 del numeral 5.5.1. Reconocimiento; de tal manera que, no es

factible separar el concepto de nómina por pagar de la cuenta 2511- BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Con respecto a la preocupación mencionada en su consulta frente a la posibilidad de una equivocada interpretación de la norma, se aclara que todas las normas contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno deben interpretarse de acuerdo con el contexto y las definiciones señaladas en estas. Por lo tanto, y de acuerdo con lo señalado en el párrafo anterior, todos los pagos laborales que se efectúan a los servidores públicos, son beneficios para ellos.

Con respecto a la información financiera presentada en los estados financieros, si bien el Marco Normativo menciona que estos pretenden cubrir las necesidades de información de aquellos usuarios que no tienen acceso a una información específica, también es claro al afirmar en el Marco Conceptual, que la información financiera se prepara para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las entidades de gobierno y de sus actividades, quienes revisan y analizan la información con diligencia.

Por otra parte, los preparadores de la información contable deberán adoptar estrategias con el propósito de facilitar a los usuarios de esta, su comprensión bajo los lineamientos y criterios del nuevo marco normativo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000049721 DEL 12-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados Asuntos no considerados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los pagos por concepto de salario y prestaciones sociales, realizados a los docentes que se encuentran en comisión de estudio. Baja en cuentas del pasivo reconocido por beneficios a los empleados a corto plazo.

Doctor  
JAIR ALBEIRO OSORIO AGUDELO  
Jefe de División Financiera  
Universidad de Antioquia  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950002773-2, del día 31 de julio de 2019, en la cual se señala:

## “A. Antecedentes

La Universidad de Antioquia otorga a sus docentes un beneficio a los empleados denominado “comisiones de estudio”, el cual consiste en permitir que los docentes estudien un posgrado en el exterior en un periodo máximo de cinco años, el salario se les continúa pagando y la Universidad los reemplaza con un docente ocasional. El beneficio es condicionado a lo siguiente:

Según el Acuerdo Superior 441 de 2017, un profesor se encuentra en comisión de estudio cuando la Universidad lo autoriza para que, con dedicación de tiempo completo o de medio tiempo de su jornada laboral se separe de sus funciones con el fin de realizar estudios de posgrado (...).

Todo profesor a quien se confiere comisión de estudio se compromete a:

1. Reintegrarse a sus actividades en la unidad académica a la cual pertenezca, inmediatamente finalice la comisión o antes, en caso de una finalización anticipada.

2. Obtener, al finalizar su comisión de estudio, el título. En el evento en que, por razones no imputables al profesor, este no pueda aportar el título, se aceptará temporalmente certificación sustitutiva oficial del título.
3. Prestar sus servicios en la Universidad por el mismo tiempo de duración de la comisión, el cual será contado a partir de la fecha de expedición del título o de la certificación de culminación de todos los compromisos académicos y administrativos requeridos por el grado, emitidos por la institución donde cursó los estudios.
4. Acreditar la convalidación del título ante el Ministerio de Educación Nacional, cuando el mismo sea obtenido en el exterior. (Subrayado fuera de texto)

En la medición en transición, la Universidad de Antioquia en conjunto con el equipo asesor contratado para la etapa de preparación obligatoria, decidió reconocer las comisiones de estudio como beneficio a los empleados a largo plazo por el valor arrojado en el cálculo actuarial, considerando que la Universidad se compromete con el docente a pagarle el salario y las prestaciones sociales, durante el tiempo que dura la comisión, que es de aproximadamente 5 años. El cálculo actuarial de los desembolsos futuros por comisiones de estudio, asciende a \$8.372 millones.

El registro contable es el siguiente:

Cuenta	Descripción	Débito	Crédito
198605	Gasto diferido por subvenciones condicionadas	8.372 millones	
251203	Capacitación, bienestar social y estímulos		8.372 millones

Quincenalmente, la Universidad realiza el pago del salario y de las prestaciones sociales a los docentes que se encuentran en comisión de estudio. En el momento del pago realiza los siguientes registros:

Cuenta	Descripción	Débito	Crédito
190515	Otros beneficios a los empleados	XXXX	
250501	Nómina por pagar		XXXX
251203	Capacitación, bienestar social y estímulos	XXXX	
198605	Gasto diferido por subvenciones condicionadas		XXXX

Cuando el docente regresa de la comisión y empieza a contraprestar, se va reconociendo el costo por beneficios a los empleados distribuido linealmente por el tiempo que el docente debe contraprestar, así:

Cuenta	Descripción	Débito	Crédito
720803	Sueldos y salarios	XXXX	
190515	Otros beneficios a los empleados		XXXX

Sin embargo, considerando la definición de beneficios a empleados a corto plazo y largo plazo, surge la inquietud del manejo contable de este cálculo, puesto que consideramos que se asemeje más a un beneficio a los empleados de corto plazo, por ser un pago de nómina mensual, siendo improcedente el reconocimiento del cálculo actuarial.

#### B. Consideraciones

Según la Norma de Beneficios a los Empleados, *“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”*.

Los beneficios a largo plazo son *“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”*.

Adicionalmente, en los beneficios a corto y largo plazo se indica que, *“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 dichos beneficios”*.

Se interpreta que la norma establece el cumplimiento de dos condiciones, que los pagos estén condicionados y que el empleado no los haya cumplido parcial o totalmente. Cuando el docente se encuentra en comisiones de estudio, no ha incumplido con las condiciones establecidas, solo incumple cuando no obtiene el título o cuando no contrapresta por el mismo tiempo de duración de la comisión.

Por otro lado, el concepto 20172000000201 indica:

*“Se reconocerá un activo por concepto de bienes y servicios pagados por anticipado cuando se traten de recursos destinados para la realización de estudios que, en principio, no se espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable por parte del funcionario beneficiado, siempre que esté condicionado al posterior cumplimiento de*



determinados requisitos por parte del empleado, caso en el cual, se registrará un débito en la subcuenta 190515 — Otros beneficios a los empleados, de la cuenta 1905 — BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, contra un crédito en la subcuenta 190801 — En administración de la cuenta 1908 — RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION”. (Subrayado fuera de texto)

Considerando lo establecido en la norma de beneficios a los empleados y el concepto, se identifica que el concepto está incluyendo una palabra que cambia la interpretación de la norma, indicando “siempre que esté condicionado **al posterior** cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado” (resaltado fuera de texto). Esta interpretación va en contravía de la norma de beneficios a empleados.

### C. Consulta

- Cuando la Universidad realiza pagos por salario y prestaciones sociales a los docentes que se encuentran en comisión de estudios, considerando que el docente no ha incumplido las condiciones establecidas, ¿el registro debería ser directamente a resultados?
- Teniendo en cuenta la respuesta anterior y que el compromiso con el docente es de aproximadamente 5 años (el tiempo que dure en comisión), pero los desembolsos de las comisiones de estudio (salarios) son quincenales ¿es procedente el manejo contable que actualmente está efectuando la Universidad? (esto es, tener reconocido como beneficios a largo plazo el cálculo actuarial por este concepto y disminuirlo contra el activo inicialmente reconocido cuando se efectúa el pago respectivo; además de llevar los pagos por comisiones de estudio a un activo por beneficios a los empleados).
- ¿La Universidad deberá dar de baja el pasivo por beneficios a largo plazo que tiene reconocido por el valor del cálculo actuarial realizado para los docentes que se encuentran en comisiones de estudio? (...)”

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

### CONSIDERACIONES

Respecto del Acuerdo Superior 441 del 28 de marzo de 2017, por el cual se modifican los artículos 106 a 119, y se adiciona un artículo al Capítulo IV del Título Tercero del Acuerdo Superior 083 del 22 de julio de 1996, establece en los siguientes artículos:

“Artículo 106. Un profesor se encuentra en comisión cuando, por disposición de la Universidad, ejerce temporalmente funciones de interés institucional en lugares distintos de la Universidad de Antioquia, o cuando por encargo de la Universidad realice de manera transitoria actividades diferentes a las inherentes al cargo del cual es titular. Las comisiones serán:

(...)

De estudio. Un profesor se encuentra en comisión de estudio cuando la Universidad lo autoriza para que, con dedicación de tiempo completo o de medio tiempo de su jornada laboral, se separe de sus funciones con el fin de realizar estudios de posgrado.

(...)

Artículo 108. Para conceder una comisión de estudio se requiere, además de las condiciones generales señaladas para el otorgamiento de estímulos académicos, que el profesor en servicio activo presente una solicitud escrita con información sobre su trayectoria, el programa y la institución que ofrece el programa donde se matriculará, la relación de aquel con su área de desempeño, y una sustentación de los beneficios que la Universidad obtendría de esos estudios. La solicitud se presentará ante el consejo de facultad, escuela o instituto correspondiente, el cual conceptuará ante el Rector sobre la conveniencia de la autorización de la comisión, y de la información sobre las formas de seguimiento de la misma. El consejo de la unidad académica verificará y certificará con los soportes respectivos los siguientes requisitos: (...)

Artículo 109. Todo profesor a quien se confiera comisión de estudio se compromete a:

1. Reintegrarse a sus actividades en la unidad académica a la cual pertenezca, inmediatamente finalice la comisión o antes, en caso de una finalización anticipada.
2. Obtener, al finalizar su comisión de estudio, el título. En el evento en que por razones no imputables al profesor, este no pueda aportar el título, se aceptará temporalmente certificación sustitutiva oficial del título.
3. Prestar sus servicios en la Universidad por el mismo tiempo de duración de la comisión, el cual será contado a partir de la fecha de expedición del título o de la certificación de culminación de todos los compromisos académicos y administrativos requeridos para el grado, emitidos por la institución donde cursó los estudios.

4. Acreditar la convalidación del título ante el Ministerio de Educación Nacional, cuando el mismo sea obtenido en el exterior.

Parágrafo: en caso de que el profesor incumpla alguno de estos compromisos, la Universidad, previo agotamiento del debido proceso, declarará el incumplimiento de la comisión y hará efectiva la garantía de que tratan los artículos 111 y 112. En caso de que, con posterioridad a la declaratoria de incumplimiento, el profesor conserve su vinculación con la Universidad, y acredite el cumplimiento de la obligación que dio origen a aquella, la Institución modificará el acto que la declaró y recalculará el tiempo restante de contraprestación de que trata el numeral 3 del presente artículo, sin que en ningún evento sea procedente la devolución de dineros a favor del profesor.

(...)

Artículo 111. Una vez concedida la comisión de estudio, el profesor suscribirá con la Universidad un acta de compromisos en la cual estarán claramente detalladas las obligaciones que adquiere y la garantía que se otorgue para ello.

Artículo 112. La Universidad exigirá al profesor una garantía suficiente y segura a juicio de la Unidad de Asesoría Jurídica de la institución, para cubrir el monto de los salarios y prestaciones devengados durante el tiempo que permanezca en comisión de estudio. La garantía se hará efectiva en caso de incumplimiento de la comisión o de los compromisos derivados de la misma. Para calcular el monto derivado del incumplimiento se tendrán en cuenta los salarios y prestaciones, que serán indexados a la fecha en que se declare el incumplimiento.

(...)” (Subrayados 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, Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, establece en los numerales 5.1 Beneficios a los empleados a corto plazo, y 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, lo siguiente:

“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.

#### 5.1.3. Revelaciones

10. La entidad revelará, como mínimo, la siguiente información sobre beneficios a los empleados a corto plazo:

a) la naturaleza de los beneficios a corto plazo; y

b) la naturaleza, cuantía y metodología que sustenta la estimación de los beneficios otorgados a los empleados por incentivos.

(...)

#### 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.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

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

En desarrollo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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 registrarse en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

La contrapartida del pasivo será el gasto o costo, 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, caso en el cual, registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTO o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

No obstante, la contrapartida del pasivo por Beneficios a los empleados a corto plazo será un activo, cuando existan condiciones al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente.

Así las cosas, los pagos por salario y prestaciones sociales realizados a los docentes que se encuentran en comisión de estudio, deberán registrarse mediante un débito en las subcuentas 190511-Sueldos y salarios y 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta 251101-Nómina por pagar de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, toda vez que, los docentes adquieren unos compromisos futuros los cuales están estipulados en el artículo 109 del Acuerdo Superior 441 de 2017, y de no cumplirlos, la Universidad previo agotamiento del debido proceso, declarará el quebrantamiento de la

comisión y hará efectiva la garantía, la cual consiste en calcular el monto derivado del incumplimiento, y su correspondiente indexación.

Con el pago de los beneficios a los profesores, la Universidad deberá debitar la subcuenta 251101-Nómina por pagar de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, y acreditar la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De otra parte, la cuenta de bienes y servicios pagados por anticipado, se amortizará durante el periodo en el cual se cumplan las condiciones establecidas en el Acuerdo antes mencionado, para esto, la Universidad registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTO o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, y un crédito en la subcuenta 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Cuando las condiciones se incumplan, la Universidad deberá reconocer un débito en la subcuenta 138480-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el valor del incumplimiento, y acreditar las subcuentas 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

En ese sentido, la entidad deberá corregir el error en atención a lo dispuesto en el numeral 4-POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES del Marco normativo para Entidades de Gobierno, para lo cual deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material, afectando las subcuentas 190515-Otros beneficios a los empleados de la cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y, 251203-Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO por el valor del cálculo actuarial, con contrapartida en ambos casos en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que, de manera explícita, el Marco Normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo.

Si el error se considera material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Con respecto a su observación sobre el texto “siempre que esté condicionado al posterior cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado”, es pertinente precisar que ello está directamente relacionado con el reconocimiento de un activo, pues si los requisitos ya estuviesen cumplidos, no habrá lugar a reconocer un activo, y por lo tanto deberían afectarse los resultados del período.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000060051 DEL 21-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Gastos de inhumación y aportes en salud de los pensionados

Doctora  
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ  
Directora Financiera  
Ministerio de Defensa Nacional  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el N°2019550003096-2, del 3 de septiembre de 2019, en la cual solicita se precise el tratamiento contable de los gastos de inhumación y de los aportes en salud de los pensionados que hacen parte del cálculo actuarial de pensiones del Ministerio de Defensa Nacional. Lo anterior, teniendo en cuenta el concepto CGN No.20191000015401 de mayo 02 de 2019 y que el procedimiento de pensiones próximo a expedir no incluye dicho tratamiento contable.

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

**CONSIDERACIONES**

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno indica:

“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. (...) 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”.

Por su parte, la Norma de beneficios a los empleados de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno establece:

“27. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral o contractual, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

28. Entre los beneficios posempleo se incluirán:

- a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación: y 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. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado...”

Adicionalmente, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian define:

“El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar, de forma directa o indirecta, a: a) sus pensionados actuales; b) los extrabajadores que hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de cuotas partes de pensiones; y e) el personal activo, cuya pensión será reconocida, una vez este consolide su derecho pensional. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos”.

A su vez, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno 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- La disminución en el valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la entidad.
- 2- El valor del pago de las obligaciones pensionales.
- 3- El valor del pago de las indemnizaciones sustitutivas o de los aportes pensionares.
- 4- El valor de las obligaciones pensionares trasladadas a otra entidad.

##### SE ACREDITA CON:

- 1- El incremento en el valor del cálculo actuarial de pensiones a cargo de la entidad.
- 2- El valor de las obligaciones pensionales asumidas”.

De igual forma, describe la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO como:

“Representa el valor de las obligaciones por beneficios distintos de las obligaciones pensionales y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral o contractual, que se pagan después de que el empleado ha completado su periodo de empleo en la entidad. Estos beneficios abarcan los seguros de vida, asistencia médica o de cobertura educativa, entre otros.

#### DINÁMICA

##### SE DEBITA CON:

- 1 - El valor de los pagos realizados por concepto de beneficios posempleo.
- 2 - La disminución en el valor estimado por concepto de beneficios posempleo.

##### SE ACREDITA CON:

- 1- El valor presente de las obligaciones derivadas de los beneficios posempleo.
- 2- El incremento en el valor estimado por concepto de beneficios posempleo”.

Finalmente, la comunicación de la CGN con número de radicado 20191000015401 del 02 de mayo de 2019, dirigida al Ministerio de Defensa Nacional, concluyó: "...a partir de la preparación de los saldos iniciales en la fecha de transición al nuevo Marco normativo, la entidad debió reconocer el valor total del pasivo pensional por el cálculo actuarial disponible a 1° de enero de 2018 en la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES. Posteriormente, previo al pago y en consideración al régimen especial, debitará la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES y acreditará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES con el valor de la nómina de pensionados, los gastos de inhumación y el aporte a la seguridad en salud, identificando cada concepto a nivel de auxiliar, subcuenta que se disminuirá con el pago”.

## CONCLUSIONES

Si bien los beneficios por concepto de gastos de inhumación y aportes a la seguridad social en salud del personal en retiro son beneficios a los empleados, clasificados en la categoría de beneficios posempleo, estos no deben ser registrados en el mismo concepto de las asignaciones de retiro, dado que obedecen a una naturaleza distinta. En consecuencia, ante la necesidad de registrar dichos conceptos de forma separada, se crearán (a partir del 1 de enero de 2020) en el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las subcuentas que permitan registrar en la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO los cálculos actuariales y las obligaciones exigibles de los beneficios posempleo relacionados con los gastos de inhumación y con los aportes a la seguridad social en salud del personal en retiro.

Mientras tanto, el Ministerio de Defensa Nacional podrá continuar aplicando el tratamiento contable señalado en la comunicación de la CGN con No de radicado 20191000015401 del 02 de mayo de 2019, mediante la cual se establece que dichos conceptos se registrarán en la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES.

Así las cosas, a partir del 01 de enero de 2020 el Ministerio de Defensa Nacional registrará los valores de los cálculos actuariales por beneficios posempleo relacionados con los gastos de inhumación y con los aportes a la seguridad social en salud del personal en retiro en las subcuentas de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, que se creen para tal fin. Posteriormente, en la medida en que surja la obligación exigible se irán disminuyendo dichos cálculos actuales afectando las cuentas por pagar asociadas, las cuales también irán disminuyendo en la medida en que se efectúen los pagos correspondientes.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000060641 DEL 23-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios posempleo- pensiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Presentación en el estado de situación financiera de la información relacionada con los beneficios posempleo-pensiones

Doctora  
 MARIA VICTORIA GRISALES  
 Contadora  
 Universidad Tecnológica de Pereira

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20195500034572 del 2 de octubre de 2019, mediante la cual consulta si es necesario que en la presentación de los Estados Financieros se deba tener en cuenta el plan de activos para beneficios posempleo restándolo del valor de la cuenta del pasivo Beneficios posempleo.

Lo anterior, porque la entidad de control realizó la siguiente observación a la información financiera de la institución: “La Universidad Tecnológica de Pereira, no presentó en forma adecuada en el Estado de Situación Financiera a diciembre 31 de 2018, los beneficios posempleo por el valor neto equivalente a \$47.805.809.733, resultante de descontar al pasivo por Beneficios Posempleo-Pensiones por \$74.696.052.955, el Plan de Activos para beneficios Posempleo que al cierre de la vigencia ascendió a \$26.890.243.222”

Por su parte la Universidad señala, mediante Resolución 6331 del 29 de diciembre de 2017, actualizado a versión 2, mediante Resolución de Rectoría 7493 del 31 de diciembre de 2018, adopta el manual de políticas contables de la UTP, en el Título I políticas contables, Capítulo II Pasivos, numeral 3. Política contable para beneficios a los empleados establece que en la presentación de los beneficios posempleo en los estados financieros, se debe considerar lo siguiente:

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 período contable, el valor de mercado de los activos si los hubiera, destinados a cubrir directamente las obligaciones al final del período contable.

## CONSIDERACIONES

La Norma de Beneficios a los empleados, Beneficios posempleo-pensiones contenida en el Marco normativo que rige para las entidades del ámbito de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, específicamente lo dispuesto por la Resolución 319 de 2019, señala:

### “5.4.2. Medición

33. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios, costos de atención médica, entre otros.
- Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.
37. La entidad medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por su valor de mercado o por el valor presente de los flujos de efectivo futuros generados por dichos activos. La medición de los activos se realizará con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable. Cuando los activos se midan por el valor presente de los flujos futuros, se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor temporal del dinero y a los riesgos específicos de los activos.

(...)

### 5.4.3. Presentación

- h) El valor reconocido por beneficios posempleo se presentará en el estado de situación financiera, como el valor total neto resultante de deducir, al valor del

pasivo por dichos beneficios, el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo dispuesto en la Norma de Beneficios posempleo, el valor del pasivo reconocido por este concepto efectivamente deberá presentarse en el estado de situación financiera como un valor total neto, resultado de restar al valor del pasivo por dichos beneficios, el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo.

Por otra parte, dado que el texto de la política contable definida por la Universidad corresponde a la anterior versión de la norma, es imperiosa la revisión de aquella en razón a la modificación normativa introducida por la CGN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000077011 DEL 24-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Medición del pasivo pensional del Municipio de Zaragoza

Doctor  
ALBEIRO DE JESÚS MENOYOS ALVAREZ  
Alcalde Municipio Zaragoza  
Municipio de Zaragoza  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500044422, del día 19 de diciembre de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente: “(...) La ley 549 de 1999, establece que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, deberá elaborarse un cálculo actuarial respecto de cada entidad territorial y sus entidades descentralizadas de acuerdo con la metodología y dentro del programa que diseñe para ello, con cargo a sus recursos. Este programa deberá comprender el levantamiento de historias laborales y el cálculo del pasivo y podrá contar con la participación de los departamentos en la coordinación de sus municipios.

La Contaduría General de la Nación verificará la existencia de los recursos y reservas necesarios para responder por los pasivos pensionales en la forma prevista en la presente ley.

Por su parte la Ley 1314 de 2009, regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aprobados en Colombia, señala las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

Es así como la mencionada ley, otorga a la Contaduría General de la Nación la facultad de regular normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conforman un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia.

La Contaduría General de la Nación, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, ha expedido variada regulación para las entidades que conforman el sector público colombiano.

Conforme a lo anterior, la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 533 de 2015, incorporó al Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de Entidades de Gobierno.

Es así como ha catalogado al Municipio de Zaragoza dentro del marco normativo de la Resolución 533 de 2015.

La citada Resolución, define que los beneficios posempleo son aquellos distintos a los de terminación del vínculo laboral o contractual y que se pagan después de completar el periodo de empleo en la entidad, dentro de estos 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 empresa, incluidas las de los ex trabajadores 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.

Estos beneficios mediante el cálculo actuarial 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. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años.

El mismo Ministerio de Hacienda en oficio radicado 24811/2019, con asunto “Resultado y detalle cálculos actuariales de las entidades territoriales-Ley 863 de 2003” remitido a otro municipio, indica que: “El pasivo pensional como meta de aprovisionamiento en el FONPET (Ley 549 de 1 999) podrá ser consultado por la Contaduría General de la Nación, para las validaciones que a ellos les corresponden de los Estados Financieros que debe presentar su entidad. Por esta razón nos permitimos recordar que debe reflejarse en los estados financieros el registro contable del pasivo pensional de su entidad en concordancia con el manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN’.

Como el Ministerio de Hacienda no implementa una tasa de descuento de mercado, que serían los bonos TES, ocasiona que los pasivos pensionales se eleven perjudicando al Municipio, adicionalmente el nuevo marco normativo exige las revelaciones financieras las



cuales requieren que conozcamos cuales son las ganancias y pérdidas actuariales que se presentan por cambios en supuestos financieros, supuestos demográficos y experiencia, dato que no nos entrega el Ministerio de Hacienda en sus cálculos actuariales.

Adicionalmente, el cálculo actuarial de los beneficios posempleo del Ministerio de Hacienda solo tiene en cuenta las pensiones y no tiene en cuenta que dentro de estos beneficios también hay otros factores susceptibles de cálculo actuarial, adicionalmente el MINHAC, utiliza un interés del 4.8%.

Evidentemente, aplicar lo dispuesto en la Resolución 533 de 2015, es más beneficioso para la entidad, pues el Ministerio de Hacienda en sus cálculos actuariales, no emplean una tasa de descuento de referencia del mercado al final del periodo sobre el que se informa.

En vista de que el Municipio está realizando la migración de su información financiera con el fin de que el cálculo actuarial se encuentre ajustado a las Normas Internacionales de Información Financiera, solicito me aclare cómo debemos asentar el cálculo actuarial en los estados financieros; es decir, como lo indica la Contaduría General, o como lo está haciendo el Ministerio.”

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El numeral 5.4.2. Medición de la Norma de beneficios a los empleados del Marco Normativo para Entidades de Gobierno modificada recientemente por la Resolución 319 de 2019 establece lo siguiente:

### “5.4.2. Medición

32. El pasivo por beneficios posempleo se medirán por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La entidad utilizará una metodología de reconocido valor técnico para determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo y, cuando corresponda, los costos del servicio presente o pasado relacionados. (...)

34. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa reglamentada para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de dicha obligación. (...)

36. Ahora bien, en el caso de los beneficios posempleo relacionados con pensiones, cuando una entidad, por disposiciones legales, tenga la competencia para realizar el cálculo actuarial de otras entidades, la entidad que reconoce el pasivo pensional medirá la obligación con base en la información reportada por la entidad que realiza el cálculo actuarial. (...)”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que el Municipio deberá medir el pasivo pensional a su cargo con base al cálculo actuarial reportado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través del programa de Seguimiento y Actualización de los Cálculos Actuariales del Pasivo Pensional de las Entidades Territoriales conocido como PasivoCol, toda vez que por disposiciones legales se le asignó a este Ministerio la competencia de elaborar el cálculo actuarial respecto de cada entidad territorial y sus entidades descentralizadas.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000077661 DEL 24-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios posempleo pensiones Cuentas por pagar - Descuentos de nómina
	<b>SUBTEMAS</b>	Cancelación de la nomina de pensionados

Doctor  
 JAVIER GONZALEZ MOSQUERA  
 Director Financiero de Contabilidad  
 Gobernación del Tolima  
 Ibagué - Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20195500043862 del 18 de diciembre de 2019, mediante la cual solicita el procedimiento para el reconocimiento de la nómina de pensionados y los descuentos que a la misma debe realizar la entidad.

**CONSIDERACIONES**

La Resolución 320 de 2019, “ Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo”, señala:

- “3. NÓMINA DE PENSIONADOS Y CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR
- a. Obligación de pago de la nómina de pensionados

La entidad registrará la nómina de pensionados a su cargo, debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

(...)

- b. Pago de la nómina de pensionados
- a. Pagos realizados con recursos de la entidad

Cuando la entidad 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 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. (...)”

Por su parte el CGC para las entidades de Gobierno aprobado mediante Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“24- CUENTAS POR PAGAR, En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan las 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 financiero.”

“2424-DESCUENTOS DE NÓMINA como: “Representa el valor de las obligaciones de la entidad originadas por los descuentos que realiza en la nómina de sus trabajadores o pensionados, que son propiedad de otras entidades u organizaciones, y que deben ser reintegrados a estas en los plazos y condiciones convenidos.”

#### DINÁMICA

SE DEBITA CON: 1- El valor del pago efectuado a la entidad u organización.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de los descuentos realizados por los diferentes conceptos.”

#### CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

Según lo dispuesto en el procedimiento aprobado por la Resolución 320 de 2019 que regula el registro del pasivo pensional para las entidades del Marco de Gobierno, el valor de la nómina de pensionados, se reconoce 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, la cual se cancelará con el giro.

Cuando los beneficiarios pensionados autorizan descontar de su mesada pagos a favor de terceros, la entidad disminuirá del valor a pagar a los beneficiarios pensionados el valor descontado y lo reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2424-DESCUENTOS DE NÓMINA, saldo que se cancela con el correspondiente giro a los terceros autorizados.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000078471 DEL 24-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Beneficios posempleo-pensiones Ganancias o perdidas por planes de beneficios a los empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento para el registro de La nomina de pensionados actuales

Doctor  
GUSTAVO ADOLFO GALVIS PARADA  
Contador  
Hospital Militar Central  
Ibagué - Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20195500043932 del 18 de diciembre de 2019, mediante la cual solicita concepto al procedimiento utilizado por la entidad en el reconocimiento del pago de la nómina por el pasivo pensional a cargo de la entidad.

Al respecto la entidad señala:

El Hospital tiene a cargo el pago de las mesadas pensionales, pero no cuenta con un plan de activos para beneficios post- empleo, dado que los recursos son recibidos directamente del Ministerio de Hacienda – Tesoro Nacional, para ser transferidos a las cuentas de los beneficiarios (pensionados). Por lo que se realizan los siguientes registros contables:

- La transferencia se registra como un ingreso (crédito) en la cuenta 443005 subvenciones por recursos trasferidos por el gobierno con contrapartida el Banco 1110 (débito)
- Posteriormente se registra el gasto 542405 (débito) Subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas contrapartida la 251401 Beneficios Post-empleo pensiones;
- En el momento del pago se debita la 251401 Beneficios Post-empleo pensiones contrapartida la 1110 Bancos

**CONSIDERACIONES**

La información financiera de las empresas cumplen con un objetivo como es la de proporcionar información financiera útil a los diferentes usuarios para la toma de decisiones, en este sentido el Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el

mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, dispone que la información financiera es útil cuando es relevante y representa fielmente los hechos económicos, definiendo estas características fundamentales como:

#### “4.1.1.Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información financiera es influyente si es material (...)

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual. (...)

#### 4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos que pretende representar además de representar los hechos relevantes. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error.

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

Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera ni de ningún otro tipo; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Sin embargo, información neutral no significa información sin propósito o influencia sobre el comportamiento de los usuarios sino que la información descrita de forma neutral es útil y, por tanto, es, por definición, capaz de influir en las decisiones de los usuarios.

Una descripción libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

Para ser útil, la información debe ser relevante y estar fielmente representada. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un

hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, este Marco conceptual define los elementos de los estados financieros, señalando en relación con el Pasivo:

#### “6.1.2. Pasivos

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

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

(...)

#### 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultado integral, de un hecho económico que cumpla con la definición del elemento correspondiente, cuyo valor se pueda medir con fiabilidad y cuyo ingreso o salida de cualquier beneficio económico asociado al mismo sea probable.

Para reconocer un hecho económico, es necesario asignar una cantidad monetaria fiable. El no reconocimiento de un elemento en el estado de situación financiera o en el estado de resultado integral no se subsanará revelando las políticas contables seguidas ni a través de notas u otro material explicativo.

(...)

La fiabilidad, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En muchas ocasiones el valor se debe estimar. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial en la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se pueda hacer una estimación razonable, la partida no se reconocerá. (...)

### 6.2.2. Reconocimiento de pasivos

Se reconocerá un pasivo cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que incorporen beneficios económicos y que la cuantía del desembolso a realizar se pueda medir con fiabilidad.

(...)

### 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. Sin embargo, 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.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora, las Empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público que son responsables del pasivo pensional de sus trabajadores deben reconocer el pasivo correspondiente representado en el cálculo actuarial, el cual se actualiza y afecta con el pago de las nóminas, lo anterior aun cuando la entidad no disponga con recursos propios presentados como Planes de beneficios posempleo.

Por su parte, la Norma de Beneficios posempleo contenida en el numeral 5. del Capítulo II del Anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, 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 empresa.



28. Entre los beneficios posempleo se incluirán: a) las pensiones a cargo de la empresa relacionadas con sus empleados, así como aquellas que, por disposiciones legales, hayan sido asumidas por la empresa; y b) otros beneficios posteriores al empleo como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

(...)

30. Si al final del periodo contable existen activos con los cuales se liquidarán directamente las obligaciones, estos se reconocerán de manera independiente.

#### 5.4.2. Medición

(...)

32. Las evaluaciones actuariales se efectuarán con una frecuencia no mayor a tres años. En caso de que no se haya hecho una evaluación actuarial en la fecha de los estados financieros, se utilizará la evaluación más reciente y se indicará la fecha en que fue realizada. (...)

(...)

34. (...) Por su parte, las ganancias y pérdidas actuariales y el rendimiento de los activos del plan de beneficios afectarán el patrimonio y se presentarán en el otro resultado integral.

(Subrayados fuera de texto)

Así mismo, la Norma sobre Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores del Anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, 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.

(...)

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.

(...)

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.
27. Cuando la empresa efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:
- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
  - b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
  - c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
  - d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las normas del Marco conceptual del RCP aplicable en el proceso contable para que la información refleje la situación financiera de la entidad de manera ajustada a la realidad, según las consideraciones expuestas, nos permitimos señalar:

Las entidades que presentan en la información financiera obligaciones por concepto de pasivo pensional a su cargo, reconocerán el cálculo actuarial de los pensionados actuales en la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES, cálculo que deberá actualizar por lo menos cada tres años y el mayor o menor valor por las variaciones que se presenten, afectará el patrimonio en la subcuenta 328001-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3280-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, la cual se presenta en el Otro resultado integral.

Ahora, para el registro de la nómina de pensionados, la empresa reconocerá el valor a pagar debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, la cual se cancela con el giro.

Según lo anotado, no es viable el registro que la empresa realiza actualmente para el reconocimiento del pago de la nómina de pensionados, por lo que es necesario revisar el procedimiento aplicado según lo aquí expuesto y la posible corrección de la información financiera anteriormente presentada, para lo cual deberá atender lo dispuesto en la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, específicamente lo relacionado con la Corrección de errores, según la cual la entidad deberá corregir y ajustar, en el período actual, como un error de periodos anteriores por la no aplicación de políticas contables los saldos de los activos, pasivos y patrimonio a que haya lugar. Además, cuando la corrección es material, reexpresará para efecto de presentación, de manera retroactiva, la información comparativa afectada por el error, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

Igualmente en las Notas a los estados financieros revelará las causas y efectos de los ajustes realizados.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000002341 del 30-01-2019  
20192000021391 del 16-05-2019  
20192000036891 del 23-08-2019

\*\*\*

#### **1.14 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS**

No se profirió doctrina sobre este acápite.

**1.15 PROVISIONES****CONCEPTO No. 20192000023631 DEL 06-06-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Provisiones
	<b>SUBTEMAS</b>	Improcedencia de destinar una provisión registrada en la información financiera para fines distintos a su creación

Doctora

JOHANA GALVIS GALINDO

Jefe Oficina Jurídica

Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander Von Humboldt

Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500020732, del 28 de mayo de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“Los recursos estimados como provisión contable en la cuenta del Instituto N° 27010501 - “Pasivos estimados-Litigios y demandas-Laborales -“

¿Pueden utilizarse para otras destinaciones siempre y cuando la contingencia no haya ocurrido? o por el contrario, deben mantenerse intactos en las cuentas hasta que se determine la ocurrencia o no de la contingencia.”

**CONSIDERACIONES**

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

“Las provisiones se utilizarán solo para afrontar los desembolsos para los cuales fueron originalmente reconocidas. (...)

Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento.

**6.3. Medición posterior**

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. (...)

Cuando ya no sea probable la salida de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o a revertir la provisión.” (Subrayado fuera del texto)

De forma complementaria, la CGN emitió el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias mediante la Resolución N° 116 de 2017, en el cual establece:

“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. (...)

#### 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.

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. (...)

## 2.7. Sentencia absolutoria, laudo arbitral y acuerdo de conciliación extrajudicial

En el evento en que la sentencia definitiva, laudo arbitral o acuerdo de conciliación extrajudicial exima de responsabilidad a la entidad demandada, se ajustarán las cuentas afectadas durante el proceso, ya sea cancelando las cuentas de orden o la provisión, según corresponda.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, cuando una entidad ha reconocido una provisión por una obligación probable, esta se utilizará únicamente para el fin para el cual fue creada. Si la obligación deja de ser probable para ser prácticamente cierta, la entidad deberá cancelar la provisión y crear la cuenta por pagar, pero si por el contrario, la probabilidad de salida de recursos pasa a ser nula o remota, se deberá reversar la provisión. En ningún caso, podrá utilizarse una provisión para un fin diferente al cual fue creado.

Para el caso particular de un proceso jurídico, una vez creada la provisión por estimarse una alta probabilidad de pérdida del proceso, la obligación probable deberá permanecer en la situación financiera de la entidad hasta tanto no se reciba nueva información del avance del proceso que modifique tal probabilidad. Para tal caso, la entidad debe realizar un debido seguimiento al proceso jurídico de tal manera que la información financiera refleje los avances, cambios de estimaciones y actualizaciones que el mismo vaya presentando.

Una vez finalice el proceso jurídico, la entidad deberá proceder a la cancelación de la provisión y reconocer una cuenta por pagar si la sentencia ha fallado en contra, o registrar un ingreso o un gasto si ha fallado a favor, de acuerdo con los lineamientos establecidos en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, expedido mediante la Resolución N° 116 de 2017.

Como consecuencia de ello, al presentarse una eventualidad diferente, deberá proceder a reconocer la provisión respectiva, siempre que se configuren los criterios suficientes para ello.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000029391 DEL 16-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Provisiones Cuentas por pagar
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de sentencias definitivas condenatorias

Doctora  
MARTHA LILIANA BUENAVENTURA CÁRDENAS  
Jefe de la Coordinación de Contabilidad General  
Subdirección de Gestión de Recursos Financieros  
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002490-2, el día 08 de julio de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“La DIAN realiza los registros contables de sus procesos judiciales y conciliaciones extrajudiciales atendiendo a lo expresado por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 533 de 2015 y puntualmente en la Resolución 116 de 2017, en cuanto a la causación de los pasivos reales, gastos por intereses y gastos por costas una vez se conoce la liquidación definitiva de la sentencia y se expide el acto administrativo de liquidación, es decir una vez se termina el procedimiento de sustanciación por parte de la dependencia encargada de tal efecto y se emite una Resolución para el Reconocimiento del Pago.

La DIAN determina el valor de la provisión de los procesos litigiosos, teniendo en cuenta los valores consignados en las pretensiones de la demanda, acatando lo estipulado en la Resolución 353 de la ANDJE, sin incluir en el valor de la provisión, los intereses y demás gastos asociados a la liquidación final de la sentencia; asimismo, según lo estipulado en el Decreto 1069 de 2015, designa como responsables del cálculo de la provisión a los apoderados del proceso.

El registro SIIF Nación de la obligación se realiza una vez se tiene la Resolución de Pago, causando los pasivos reales, los gastos asociados y realizando los ajustes pertinentes a las cuentas de provisión, según se haya causado mayor o menor gasto por la estimación realizada por el apoderado.

La Contraloría General de la Nación dentro de la Auditoría Financiera que realiza a la Entidad, realizó una observación en la que manifiesta que, una vez un proceso litigioso tenga sentencia ejecutoriada, deben ajustarse las cuentas de provisión, gastos asociados y la cuenta por pagar; con la información con la que se cuente en el proceso de sustanciación, aunque esta sea una proyección del posible valor a cancelar. De acuerdo con lo anterior, la Contraloría encuentra subestimaciones y sobreestimaciones en las cuentas del pasivo cuentas por pagar, en las cuentas de Provisiones y en las cuentas del Patrimonio por la afectación de los gastos que ellos consideran deberían haberse causado.

Para la entidad hasta tanto no se emita la Resolución que reconoce el pago, los procesos se mantienen en la cuenta de provisión y el valor se ajusta de acuerdo con lo estimado por el apoderado del proceso y el valor definitivo de la liquidación.

De acuerdo con lo expuesto, se solicita a la Contaduría General de la Nación, concepto en cuanto a si la UAE DIAN incurre en un error contable al tener estipulado que los valores de la provisión se mantengan y se causen los intereses y demás gastos asociados hasta el momento de la liquidación definitiva del crédito judicial (Resolución que reconoce el pago).”

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

## CONSIDERACIONES

Los numerales 2.5 y 2.6 del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipulan:

“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.

(...)

## 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.

Cuando el pago se realice a través de la tesorería centralizada, esta registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito en la

subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la entidad responsable de la obligación registrará 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 4705-FONDOS RECIBIDOS.” (Subrayado fuera de texto).

Los artículos 192, 193 y 195 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-CPACA, Ley 1437 de 2011, estipulan:

“Artículo 192. Cumplimiento de sentencias o conciliaciones por parte de las entidades públicas.

(...)

Las condenas impuestas a entidades públicas consistentes en el pago o devolución de una suma de dinero serán cumplidas en un plazo máximo de diez (10) meses, contados a partir de la fecha de la ejecutoria de la sentencia. Para tal efecto, el beneficiario deberá presentar la solicitud de pago correspondiente a la entidad obligada.

Las cantidades líquidas reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación devengarán intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia o del auto, según lo previsto en este Código.

Cuando el fallo de primera instancia sea de carácter condenatorio y contra el mismo se interponga el recurso de apelación, el Juez o Magistrado deberá citar a audiencia de conciliación, que deberá celebrarse antes de resolver sobre la concesión del recurso. La asistencia a esta audiencia será obligatoria. Si el apelante no asiste a la audiencia, se declarará desierto el recurso.

Cumplidos tres (3) meses desde la ejecutoria de la providencia que imponga o liquide una condena o de la que apruebe una conciliación, sin que los beneficiarios hayan acudido ante la entidad responsable para hacerla efectiva, cesará la causación de intereses desde entonces hasta cuando se presente la solicitud.

En asuntos de carácter laboral, cuando se condene al reintegro, si dentro del término de tres (3) meses siguientes a la ejecutoria de la providencia que así lo disponga, este no pudiese llevarse a cabo por causas imputables al interesado, en adelante cesará la causación de emolumentos de todo tipo.

El incumplimiento por parte de las autoridades de las disposiciones relacionadas con el reconocimiento y pago de créditos judicialmente reconocidos acarrearán las sanciones penales, disciplinarias, fiscales y patrimoniales a que haya lugar.

Ejecutoriada la sentencia, para su cumplimiento, la Secretaría remitirá los oficios correspondientes.

Artículo 193. Condenas en abstracto. Las condenas al pago de frutos, intereses, mejoras, perjuicios y otros semejantes, impuestas en auto o sentencia, cuando su cuantía no hubiere sido establecida en el proceso, se harán en forma genérica, señalando las bases con arreglo a las cuales se hará la liquidación incidental, en los términos previstos en este Código y en el Código de Procedimiento Civil.

Cuando la condena se haga en abstracto se liquidará por incidente que deberá promover el interesado, mediante escrito que contenga la liquidación motivada y especificada de su cuantía, dentro de los sesenta (60) días siguientes a la ejecutoria de la sentencia o al de la fecha de la notificación del auto de obediencia al superior, según fuere el caso. Vencido dicho término caducará el derecho y el juez rechazará de plano la liquidación extemporánea. Dicho auto es susceptible del recurso de apelación.

Artículo 195. Trámite para el pago de condenas o conciliaciones. El trámite de pago de condenas y conciliaciones se sujetará a las siguientes reglas:

1. Ejecutoriada la providencia que imponga una condena o apruebe una conciliación cuya contingencia haya sido provisionada en el Fondo de Contingencias, la entidad obligada, en un plazo máximo de diez (10) días, requerirá al Fondo el giro de los recursos para el respectivo pago.
2. El Fondo adelantará los trámites correspondientes para girar los recursos a la entidad obligada en el menor tiempo posible, respetando el orden de radicación de los requerimientos a que se refiere el numeral anterior.
3. La entidad obligada deberá realizar el pago efectivo de la condena al beneficiario, dentro de los cinco (5) días siguientes a la recepción de los recursos.
4. Las sumas de dinero reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación, devengarán intereses moratorios a una tasa equivalente al DTF desde su ejecutoria. No obstante, una vez vencido el término de los diez (10) meses de que trata el inciso segundo del artículo 192 de este Código o el de los cinco (5) días establecidos en el numeral anterior, lo que ocurra primero, sin que la entidad obligada hubiese realizado el pago efectivo del crédito judicialmente reconocido, las cantidades líquidas adeudadas causarán un interés moratorio a la tasa comercial.

La ordenación del gasto y la verificación de requisitos de los beneficiarios, radica exclusivamente en cada una de las entidades, sin que implique responsabilidad alguna para las demás entidades que participan en el proceso de pago de las sentencias o conciliaciones, ni para el Fondo de Contingencias. En todo caso, las acciones de repetición a que haya lugar con ocasión de los pagos que se realicen con cargo al Fondo de Contingencias, deberán ser adelantadas por la entidad condenada.

PARÁGRAFO 1o. El Gobierno Nacional reglamentará el procedimiento necesario con el fin de que se cumplan los términos para el pago efectivo a los beneficiarios. El incumplimiento a las disposiciones relacionadas con el reconocimiento de créditos judicialmente reconocidos y con el cumplimiento de la totalidad de los requisitos acarreará las sanciones penales, disciplinarias y fiscales a que haya lugar.

PARÁGRAFO 2o. El monto asignado para sentencias y conciliaciones no se puede trasladar a otros rubros, y en todo caso serán inembargables, así como los recursos del Fondo de Contingencias. La orden de embargo de estos recursos será falta disciplinaria.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la entidad debe hacer el reconocimiento de las sentencias condenatorias atendiendo a lo estipulado en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que establece que con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar.

En este sentido, es menester manifestar que la cuenta por pagar se debe reconocer una vez la sentencia en la que se encuentra la liquidación de la condena, o en su defecto, el auto correspondiente, quede en firme. Lo anterior en atención a que, ejecutoriada la providencia judicial, la entidad adquiere una obligación y cesa la incertidumbre de que trata la norma de provisiones.

El hecho de que la DIAN emita un acto administrativo en que se reconozca el pago, no significa que en ese momento nazca la obligación, pues la obligación de pagar la suma de dinero respectiva se hace exigible en virtud de la providencia que imponga o liquide una condena o que apruebe una conciliación. Dicha suma, como lo establece el CPACA, devenga intereses moratorios desde la ejecutoria de la providencia, por lo que, sobre los mismos, tampoco habría incertidumbre.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000003001 del 07-02-2019  
20192000028341 del 09-07-2019  
20192000033781 del 20-08-2019  
20192000036751 del 23-08-2019  
20192000044151 del 04-09-2019

\*\*\*

**1.16 OTROS PASIVOS****CONCEPTO N° 20192000003091 DEL 07-02-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros Pasivos Transferencias y Subvenciones Gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los convenios interadministrativos de cooperación que el Instituto de Fomento Agroempresarial de Tauramena-IFATA suscribe con el Municipio de Tauramena, para la prestación de servicios de Asistencia Técnica y Operativa.

Doctor  
 JOSÉ JOAQUÍN ALFONSO ROA  
 Contador  
 Instituto de Fomento Agroempresarial de Tauramena-IFATA  
 Tauramena, Casanare

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000012-2, del 02 de enero de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre el reconocimiento contable de los convenios interadministrativos de cooperación, que el Instituto de Fomento Agroempresarial de Tauramena-IFATA, suscribe con el Municipio de Tauramena, para la prestación de servicios de Asistencia Técnica y Operativa, bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno

**CONSIDERACIONES**

Los convenios interadministrativos de cooperación, suscritos entre el Municipio de Tauramena y el Instituto de Fomento Agroempresarial de Tauramena-FATA, objeto de la consulta, establecen:

N° 003 del 17 de febrero de 2017

“CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO: EL INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” se obliga con la suscripción del presente convenio para con el



municipio para AUNAR ESFUERZOS Y CAPITAL EN LA PRESTACIÓN DE ASISTENCIA TÉCNICA, TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA Y EXTENSIÓN RURAL PARA LA PRODUCTIVIDAD A PEQUEÑOS Y MEDIANOS PRODUCTORES DEL MUNICIPIO DE TAURAMENA DEPARTAMENTO DE CASANARE, de conformidad al contenido del presente convenio, a la propuesta presentada por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA”, estudio previo y a las condiciones técnicas entregadas por el municipio (...)

CLÁUSULA SEGUNDA.- OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: 1) Girar al INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” los recursos correspondientes al aporte del municipio, señaladas en el presente convenio y de acuerdo con las condiciones establecidas en la cláusula sexta del presente documento. 2) El Municipio ejercerá la supervisión administrativa, física de los equipos e instalaciones y financiera sobre los compromisos, la ejecución y resultados del convenio. 3). Cumplir y hacer cumplir las condiciones pactadas en el convenio y en los documentos que dé el forman parte. 4). Supervisar y controlar la ejecución de los recursos del presente convenio a través del supervisor, de conformidad a los términos del presente convenio, propuesta presentada por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” y condiciones técnicas elaboradas por el municipio y entregadas al INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” (...)

CLÁUSULA TERCERA.- OBLIGACIONES DEL INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” se obliga para con el municipio a: 1) A ejecutar el objeto contractual de conformidad a lo señalado en el presente convenio, a la propuesta presentada por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA”, estudio previo y a las condiciones técnicas entregadas por el municipio y aceptadas por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA”, documento que hacen parte integral del presente convenio. (...)

CLÁUSULA SEXTA: FORMA DE PAGO.-: El municipio girará al INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” el valor correspondiente al aporte del municipio, es decir, la suma de OCHOCIENTOS VENTICINCO MILLONES DE PESOS M/CTE (\$825.000.000,00), mediante actas parciales de ejecución, previa presentación de informe de actividades por parte de IFATA, en las que se describirán las actividades realizadas y los resultados obtenidos e informe por parte de la supervisión y un (1) acta de recibo y ejecución final, suscrita por la supervisión con visto bueno del Secretario de Desarrollo Económico. (...)

CLÁUSULA OCTAVA: INDEMNIDAD.- el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” tendrá la obligación de mantener al MUNICIPIO libre de cualquier

daño o perjuicio originado en reclamaciones de terceros y que se deriven de sus actuaciones o de las de sus subcontratistas o dependientes. (...)

CLAÚSULA DÉCIMA PRIMERA: COMITÉ TÉCNICO OPERATIVO: Para la ejecución del presente convenio, las partes acuerdan conformar un comité técnico operativo, el cual estará integrado de la siguiente manera: El Secretario de Desarrollo Económico o su delegado, quien lo presidirá. 2) El gerente del INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA" o su delegado, dentro de las funciones del comité se encuentran las siguientes: a) Autorizar y sustentar técnicamente cualquier modificación que se presenta realizar al convenio. B) Hacer seguimiento técnico al desarrollo del convenio (...)"

Nº 004 del 20 de febrero de 2017

"CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO: EL INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA" se obliga con la suscripción del presente convenio para con el municipio para PRESTAR ASISTENCIA TÉCNICA MEDIOAMBIENTAL PARA LA PROTECCIÓN Y CONSERVACIÓN DE ECOSISTEMAS ESTRATÉGICOS, RECURSOS HÍDRICOS Y BIODIVERSIDAD EN EL MUNICIPIO DE TAURAMENA, CASANARE, de conformidad al contenido del presente convenio, a la propuesta presentada por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA", estudio previo y a las condiciones técnicas entregadas por el municipio (...)"

Las demás cláusulas se mantienen similares respecto al convenio Nº 003 de 2017.

Nº 035 del 26 de septiembre de 2017

"CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO: EL INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA" se obliga con la suscripción del presente convenio para con el municipio a: PRESTAR ASISTENCIA TÉCNICA MEDIOAMBIENTAL PARA LA PROTECCIÓN Y CONSERVACIÓN DE ECOSISTEMAS ESTRATÉGICOS, RECURSOS HÍDRICOS Y BIODIVERSIDAD EN EL MUNICIPIO DE TAURAMENA, CASANARE, de conformidad al contenido del presente convenio, a la propuesta presentada por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA", estudio previo y a las condiciones técnicas entregadas por el municipio (...)

CLÁUSULA SEXTA: ANTICIPO Y FORMA DE PAGO: A) ANTICIPO: EL MUNICIPIO cancelará al INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA" el valor correspondiente a la vigencia 2017, equivalente a la suma de CIENTO CUARENTA Y TRES MILLONES CUATROCIENTOS MIL PESOS CON CUARENTA Y OCHO CENTAVOS M/CTE (\$143.400.000,48) en calidad de anticipo previa aprobación del plan de inversión del

antipico por parte del supervisor y una vez se cumplan los requisitos de ejecución del presente convenio. PARÁGRAFO PRIMERO: Los recursos entregados por el MUNICIPIO al CONTRATISTA a título de anticipo, serán manejados en una cuenta separada de ahorros a nombre del contrato con domicilio en el Municipio de Tauramena. Estos dineros sólo podrán destinarse para la ejecución del contrato, en virtud a lo consagrado en la cláusula segunda del presente contrato, y en ningún caso podrán ser retirados para incluirlos en otras cuentas bancarias. PARÁGRAFO SEGUNDO:- Los rendimientos financieros que generen los dineros girados a título de anticipo al CONTRATISTA, por el presente contrato pertenecerán al MUNICIPIO, los cuales deberán devolver el CONTRATISTA al MUNICIPIO dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la fecha de suscripción del acta de recibo definitivo y acta final de ejecución. B) FORMA DE PAGO: Mediante actas parciales de ejecución hasta el 90% del valor contratado, previa presentación de informe de actividades por parte de IFATA, en el que se describirán las actividades realizadas y los resultados obtenidos, el 10% restante del valor del contrato se pagará mediante acta de liquidación final, previa presentación de informe por parte del contratista e informe de supervisión donde señale los indicadores de producto y resultados obtenidos con la suscripción y ejecución del presente convenio. En cada acta parcial se amortizará el anticipo, de tal forma que al terminar la vigencia 2017, el anticipo quede amortizado en el 100%. (...)”

Nº 010 del 20 de mayo de 2016

“CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO: EL INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” se obliga con la suscripción del presente convenio para con el municipio al APOYO EN EL DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD DE SACRIFICIO Y FAENADO DE LAS ESPECIES BOVINA, BUFALINA Y PORCINA DE LA PLANTA DE BENEFICIO ANIMAL DEL MUNICIPIO DE TAURAMENA DEPARTAMENTO DE CASANARE, de conformidad al contenido del presente convenio, a la propuesta presentada por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA”, estudio previo y a las condiciones técnicas entregadas por el municipio (...)

CLÁUSULA SEGUNDA.- OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: 1) Girar al INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA “IFATA” los recursos correspondientes al aporte del municipio, señaladas en el presente convenio y de acuerdo con las condiciones establecidas en la cláusula sexta del presente documento. 2) El Municipio se compromete a entregar para su uso toda la infraestructura física y equipos de la Planta de Beneficio Animal. La propiedad de todos sus bienes muebles e inmuebles actuales y/o adquirirlos bajo el convenio será del municipio. 3) El Municipio ejercerá la supervisión administrativa, física de los equipos e instalaciones y financiera sobre los compromisos, la ejecución y resultados del convenio. 4). Cumplir y hacer cumplir las condiciones pactadas en el convenio y en los documentos que dé el forman parte. (...) 9) Conformar un comité técnico el cual está

integrado por el Secretario de Desarrollo Económico, la Gerente de IFATA y el Administrador de la Planta por concepto del servicio de faenado. 10). Supervisar y controlar la ejecución de los recursos del presente convenio a través del supervisor, de conformidad a los términos del presente convenio, propuesta presentada por el INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA" y condiciones técnicas elaboradas por el municipio y entregadas al INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA" (...)

CLÁUSULA SEXTA: FORMA DE PAGO.-: El municipio girará al INSTITUTO DE FOMENTO AGROEMPRESARIAL DE TAURAMENA "IFATA" el valor correspondiente al aporte del municipio, es decir, la suma de DOSCIENTOS DIEZ MILLONES DE PESOS M/CTE (\$210.000.000,00) de la siguiente manera: El cincuenta por ciento (50%) del valor total del aporte del municipio, es decir, la suma de CIENTO CINCO MILLONES DE PESOS MCTE (\$105.000.000) en calidad de anticipo, una vez se cumplan los requisitos de ejecución del presente convenio y el cincuenta por ciento (50%) restante, es decir la suma de CIENTO CINCO MILLONES DE PESOS MCTE (\$105.000.000) mediante actas parciales, hasta el noventa por ciento (90%), de acuerdo con el avance de las actividades realizadas y a satisfacción del municipio, en cada acta parcial el contratista amortizará el anticipo; y el diez por ciento (10%) restante del valor total del contrato, mediante la suscripción del acta final de ejecución del contrato; una vez ejecutadas la totalidad de las actividades por parte del contratista y presentación el informe final (en medio físico y magnético), recibido a entera satisfacción por el supervisor (...)"

Los principios de contabilidad de devengo y esencia sobre la forma, contenido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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 las transferencias, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

### “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. (...)

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". (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el reconocimiento contable de los hechos económicos derivados de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar las condiciones pactadas, esto es modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, si existe transferencia del derecho de propiedad de los recursos con contraprestación directa o son entregados únicamente para su administración, existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros aspectos, de tal manera que se cuente con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

De acuerdo con el clausulado de los convenios interadministrativos de cooperación suscritos entre el Municipio de Tauramena y el Instituto de Fomento Agroempresarial de Tauramena-IFATA, objetos de la consulta, los recursos que recibe el IFATA del municipio corresponden a un gasto por transferencia para el municipio y un ingreso por transferencia para el Instituto, toda vez que, aunque las actividades desarrolladas en la ejecución de los mismos hacen parte del objeto social del Instituto y del cometido estatal del municipio, la entidad territorial entrega los recursos y cede la titularidad de los mismos al Instituto para la ejecución del convenio y no existe condición expresa que implique que por incumplimiento de parte del Instituto se deban reintegrar los recursos. Por tanto, el IFATA reconocerá la recepción de los recursos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y el municipio reconoce la entrega en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Si en el convenio se pacta la entrega de anticipos, cuando el IFATA reciba dichos recursos los reconocerá en el pasivo en la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, mientras que, el municipio reconoce la entrega del recurso en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANES Y ANTICIPOS RENTREGADOS.

Con el cumplimiento de la ejecución de las actividades de conformidad con la entrega de actas parciales según se ha indicado en el convenio, el Instituto amortizará el anticipo mediante un débito en la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, y crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. De la misma manera, el municipio amortizará el anticipo entregado, reconociendo el gasto por transferencia en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y disminuyendo el valor de la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANES Y ANTICIPOS RENTREGADOS.

Los gastos por el personal vinculado, sea por prestación de servicios o contrato laboral, así como los gastos de transporte, viáticos y papelería, entre otros, que se deriven de la ejecución del convenio, serán reconocidos por el IFATA en la medida que se vayan presentando, en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS.

Por su parte, los rendimientos financieros que se generen en la cuenta bancaria donde se reciba el anticipo, por ser de titularidad del aportante sin posibilidad de usarlo en actividades del mismo convenio, el registro contable corresponderá a un débito en la subcuenta que corresponda 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, y el municipio los reconocerá mediante un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

El IFATA deberá implementar un mecanismo de carácter administrativo, mediante el cual se garantice el flujo de información periódica, así como la elaboración y entrega oportuna de los informes financieros, para realizar los debidos registros contables tanto en el municipio como en el mismo Instituto.

Ahora bien, es importante resaltar que lo anterior es con el fin de dar respuesta a la consulta planteada y aplica a partir del primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. Sin embargo, los convenios objeto de la consulta fueron suscritos en periodos contables anteriores y el reconocimiento de los hechos económicos que surgieron en la ejecución de los mismos, en los años 2016 y 2017, debieron realizarse de conformidad al Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000052831 DEL 16-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Recursos recibidos en administración Patrimonio - Resultados de ejercicios anteriores
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de Recursos recibidos en administración Ajuste a los resultados de ejercicios acumulados, por corrección de errores de períodos anteriores

Doctora  
JENNY JOHANNA BECERRA CASTRO  
Profesional Universitario - Presupuesto  
Instituto Nacional para Sordos  
Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a las comunicaciones radicadas en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550003013-2 del 28 de agosto de 2019, y 20195500030872 del 3 de septiembre de 2019 mediante las cuales consulta el procedimiento contable a aplicar en el caso de un convenio interadministrativo celebrado entre el Instituto Nacional para Sordos -INSOR y la Secretaría de Educación Distrital, con el objeto de “Realizar acciones para la ejecución del Plan Progresivo de Implementación de la Oferta Bilingüe Bicultural para la población sorda, a nivel administrativo, técnico, comunitario y pedagógico, en el marco de lo establecido en el Decreto 1421 de 2017 Por el cual se reglamenta en el marco de la educación inclusiva, la atención educativa a la población con discapacidad, cual además señala:

O. Desembolsos de los portes: (...) Los desembolsos se realizarán previa verificación y visto bueno de los informes presentados al supervisor. El INSOR, ejecutará las actividades descritas hasta la suficiencia de los recursos aportados por la SED para el desarrollo del objeto del convenio. Queda entendido que el INSOR solo comprometerá los aportes de la SED, requeridos para la debida ejecución del convenio, y, en consecuencia, la ejecución del presente convenio no genera beneficio económico alguno para el INSOR.”

Sobre el particular, la entidad manifiesta que en el año 2018 reconoció en la contabilidad los recursos entregados por la Secretaría de Educación como un ingreso por servicios conexos a la educación, cuando en realidad correspondían a recursos recibidos en administración. Además, que los pagos realizados al personal encargado de la ejecución del contrato se contabilizaron como gastos administrativos.



## CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno del anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, define los elementos 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 estos son los ingresos, los gastos y los costos, señalando en relación con los pasivos y los gastos 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.

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.”

Así mismo, mediante Resolución la 386 de 3 de octubre de 2018, se incorporó al Marco normativo para las entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, el cual señala:

### “3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

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.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

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. (...)

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

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. (...)

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 (...)

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. (...)”

El CGC adoptado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN como, “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”

Además, el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, por la cual se incorpora al RCP el marco normativo aplicable a las Entidades de Gobierno, contiene las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, de las cuales la Norma de POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES, 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.

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.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

El procedimiento para el registro de los recursos entregados en administración, señala la entidad que administra los recursos debe reconocerlos como un pasivo en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Así mismo, este procedimiento señala que en la administración de recursos, quien controla y es dueña de los recursos, registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con

base en la información sobre la gestión realizada con los mismos, que suministre la entidad que los administra. En tal caso, 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.

Por su parte la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, 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.

En consecuencia, el INSOR como entidad que administra los recursos no podrá reconocer en su estado de resultados un ingreso por los recursos que corresponden a los recibidos en administración, por lo que es necesario, reversar el ingreso reconocido en la anterior vigencia afectando el patrimonio en el resultado de ejercicio anteriores y creando el pasivo por los recursos recibidos en administración.

De otra parte, los pagos realizados en cumplimiento de la ejecución del convenio, registrados como gastos propios que afectaron el estado de resultados de la entidad del periodo anterior deberán reversarse, para lo cual es necesario disminuir el pasivo de los recursos recibidos en administración contra el rubro del patrimonio en el resultado de ejercicios anteriores.

Ahora bien, la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, específicamente en lo relativo a corrección de errores, señala que 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, afectadas por el error y el efecto de la corrección del error de períodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error; anotando además que, si el error es material, para efectos de presentación, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error de forma que los estados financieros se presenten como si el error no se hubiera cometido nunca.

Cabe señalar que en las notas a los estados financieros se revelará la naturaleza del error de periodos anteriores y el valor del ajuste.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000059531 DEL 21-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Pasivos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de rendimientos financieros de recursos de regalías directas generados en la Cuenta Única del Sistema de Regalías (SGR)

Doctora  
ANGELICA FERNANDEZ MAHECHA  
Asesor Subdirección de Operaciones  
Ministerio de Hacienda y Crédito Público  
Carrera 8 No. 6 C 38, código Postal 111711  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003480-2 del día 4 de octubre de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

“El Artículo 95 de la Ley 1530 de 2012: EXCEDENTES DE LIQUIDEZ, RENDIMIENTOS FINANCIEROS Y SALDOS NO EJECUTADOS. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá invertir los excedentes transitorios de liquidez de los recursos del Sistema General de Regalías que se presenten entre el recaudo en la Cuenta Única del Sistema de Regalías y el giro de los mismos, en títulos de deuda pública de la Nación, en depósitos remunerados en el Banco de la República o en pagarés de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

El ejercicio de la anterior función de administración, se realizará teniendo en cuenta que las obligaciones de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público son de medio y no de resultado, razón por la cual no implicará el otorgamiento de garantías de rentabilidad mínima sobre los recursos administrados.

Los rendimientos financieros obtenidos por la inversión o manejo de dichos recursos desde su recaudo hasta su giro, forman parte del Sistema y se destinarán a las finalidades asignadas en la presente ley.

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.

**Artículo 20 de la ley 1942 de 2018: Rendimientos financieros de las regalías directas y compensaciones.** Los rendimientos financieros que generen los recursos de Asignaciones Directas en la Cuenta Única del Sistema General de Regalías, serán incorporados en el Presupuesto del SGR del siguiente bienio para cada una de las entidades beneficiarias de que trata el Inciso segundo del artículo 361 de la Constitución Política y deberán destinarse a las mismas finalidades definidas por la Constitución Política y la ley. Estos recursos no harán parte de los rendimientos financieros del Sistema General de Regalías.

#### **Solicitud:**

En cumplimiento del artículo 95 de la ley 1530 de 2012, los rendimientos financieros que generan los excedentes de liquidez son registrados contablemente como ingresos del SGR.

En lo referente a la aplicación del Artículo 20 de la ley 3942 de 2018, solicitamos muy respetuosamente nos indiquen los registros contables que se deben realizar en la contabilidad del SGR y de las entidades beneficiarias de asignaciones directas para reflejar su reconocimiento.”

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

#### **CONSIDERACIONES**

El numeral 4.3 del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos del Sistema General De Regalías (SGR) anexo a la Resolución 470 de 2016, señala:

“4.3. Rendimientos financieros:

Teniendo en cuenta que, conforme a las disposiciones legales vigentes, los rendimientos financieros de los recursos de asignaciones directas girados al ejecutor del proyecto de inversión son de la entidad beneficiaria y deben ser reintegrados a esta, cuando se generen tales rendimientos, se efectuarán los siguientes registros contables:

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 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Por su parte, la entidad territorial beneficiaria de la regalía, con base en la información que suministre la entidad ejecutora, registrará un débito en la subcuenta 138440-Rendimientos de recursos del Sistema General de Regalías de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR

COBRAR 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, la entidad ejecutora del proyecto registrará un débito en la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138440-Rendimientos de recursos del Sistema General de Regalías de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los rendimientos financieros que generen los recursos de Asignaciones Directas en la Cuenta Única del Sistema General de Regalías (SGR), serán reconocidos en la contabilidad del SGR como pasivo, en atención a que por disposición legal estos recursos corresponden a las entidades territoriales beneficiarias de las regalías directas.

Para el efecto en la contabilidad del SGR se debitará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA UNICA SISTEMA GENERAL DE REGALIAS, con crédito en la subcuenta 240726-Rendimientos Financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Por su parte, la entidad territorial beneficiaria de la regalía, con base en la información que suministre el SGR, registrará un débito en la subcuenta 138440-Rendimientos de recursos del Sistema General de Regalías de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR 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, el SGR registrará un débito en la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA UNICA SISTEMA GENERAL DE REGALIAS.

Con el recaudo, la entidad territorial beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138440- Rendimientos de recursos del Sistema General de Regalías de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000059771 DEL 21-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Recursos a favor de terceros Pasivo - Provisiones diversas Gastos- Provisiones diversas Cuentas de orden - Bienes aprehendidos e incautados
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de provisión para el caso de la devolución de bienes incautados

Doctora

MÓNICA ECHEVERRI BEJARANO

Gerente

Fondo Especial para la Administración de Bienes de la Fiscalía General de la Nación - FEAB  
Bogotá, D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20195500032602 del 16 de Septiembre de 2019, mediante la cual señala, el FEAB de la Fiscalía General de la Nación, administra los bienes y recursos sobre los cuales se haya decretado medida cautelar con fines de comiso en los términos de la Ley 1615 de 2013, la cual dispone que el Fondo debe efectuar las provisiones necesarias, para el evento en que se ordene la devolución de los bienes y al respecto solicita:

¿Financieramente cómo se debe crear la figura de la “Provisión” en el evento en que se ordene la devolución de los bienes mediante la decisión de fiscal o de juez de conocimiento?  
¿Cómo funcionaría y cómo sería el manejo contable teniendo en cuenta el Marco Normativo para Entidades de Gobierno?

#### CONSIDERACIONES

El artículo 3, numeral 6 de la Ley 1615 de 2013, señala: “ARTÍCULO 3° FUNCIONES GENERALES. El Fondo Especial para la Administración de Bienes de la Fiscalía administrará los bienes de acuerdo con las normas generales y los distintos sistemas establecidos en la presente ley, cuando sean aplicables de conformidad con la situación jurídica del bien objeto de administración, ejercerá el seguimiento, evaluación y control; además tomará de manera oportuna las medidas correctivas a que haya lugar para procurar la debida

administración de los bienes, en observancia de los principios de la función administrativa, señalados por el artículo 209 de la Constitución Política.

Son funciones generales del Fondo Especial para la Administración de Bienes de la Fiscalía General de la Nación, las siguientes:

(...)

6. Efectuar las provisiones necesarias en una Subcuenta del Fondo, para el evento en que se ordene la devolución de los bienes. (...)

ARTÍCULO 10°. DESTINACIÓN DE LOS BIENES, DINEROS Y RECURSOS GENERADOS DURANTE LA ADMINISTRACIÓN DEL FONDO. Con arreglo a las normas presupuestales, los bienes, dineros y recursos del fondo deben ser destinados a su administración y específicamente se dirigirán a:

(...)

2. La financiación de los gastos y costos que genera el cumplimiento de las funciones legales y reglamentarias del Fondo Especial para la Administración de bienes de la Fiscalía General de la Nación, entre ellas, eventuales indemnizaciones o devoluciones de bienes sobre los cuales no se ha decretado el comiso definitivo. (...)"

El Decreto 696 de 2014, que reglamenta la Ley 1615 de 2013, en el artículo 11 del Capítulo III-Devolución de bienes, señala:

"Cuando por orden judicial debidamente ejecutoriada el Fondo Especial para la Administración de Bienes de la Fiscalía General de la Nación (FEAB) deba devolver bienes, se atenderán las siguientes disposiciones:

1. Si no se ha dispuesto de los bienes, se devolverán en el estado en que se encuentren.
2. Si los bienes han sido objeto de venta cuando ello sea legalmente posible, se devolverá el valor por el cual fueron ingresados, indexados al IPC.
3. Tratándose de bienes productivos a los cuales se les haya aplicado sistemas de administración que impliquen su explotación económica, se deberá realizar devolución de los frutos o productos derivados de la administración comercial del bien, previo descuento de todos los costos y gastos incurridos en la administración del mismo."

En relación con la normatividad contable pública, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno contenido en el anexo de 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, señalando en relación con los pasivos 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.”

Así mismo, el Marco normativo que incorpora las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno en el Capítulo II. Pasivos numeral 6. Provisiones, establece 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”.
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. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el CGC adoptado para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

**“2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS**, Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

(...).

#### DINÁMICA

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

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

**“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.

**DINÁMICA**

SE DEBITA CON: 1- El valor trasladado a la cuenta por pagar correspondiente. 2- El menor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste. 3- El valor de la provisión constituida cuando desaparezca la causa que la originó.

SE ACREDITA CON: 1- El valor estimado de la provisión constituida. 2- El mayor valor de la provisión generado como consecuencia de su actualización o ajuste.”

“**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.

**DINÁMICA**

SE DEBITA CON: 1- El valor estimado de la provisión.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la reversión de la provisión reconocida durante el periodo contable. 2- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable”.

“**9130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS** como: “Representa el valor de las posibles obligaciones que se originen en la restitución de los bienes aprehendidos o incautados a terceros.

**DINÁMICA**

SE DEBITA CON: 1- El valor de los bienes y derechos que se devuelvan. 2- El valor de los bienes y derechos adjudicados en forma definitiva. 3- El valor de la contingencia a reclasificar por la ocurrencia del hecho y su incorporación en los estados financieros.

SE ACREDITA CON: 1- El valor estimado de las posibles obligaciones.”

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

En relación con la provisión que debe constituir el Fondo para atender a las eventuales indemnizaciones o devoluciones de bienes sobre los cuales no se ha decretado el comiso definitivo, según lo dispuesto por el numeral 6 del artículo 3 de la Ley 1615 de 2013, y su Decreto reglamentario 696 de 2014, podrán presentarse dos situaciones:

i) Que la entidad hubiere dispuesto del activo antes de la sentencia ejecutoriada a favor de la fiscalía y con los recursos obtenidos se constituya un fondo líquido. En este caso la entidad determinará el monto y las características para mantener la administración de estos recursos ya sea como inversiones o en efectivo, en tal sentido se reconocerá el respectivo activo y el pasivo afectando la subcuenta 240707-Venta de bienes aprehendidos, incautados o declarados a favor de la Nación de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Dicho pasivo se cancelará con el respectivo pago, cuando la decisión judicial corresponda a la devolución, o en caso contrario con el reconocimiento de un ingreso.

ii) Que la entidad evalúe la posibilidad que por decisión judicial deba reponer o indemnizar al tercero al devolver el bien y en consecuencia la situación amerita la constitución de la provisión contable. Esta se reconocerá en los términos de la Norma de Provisiones o Pasivos contingentes contenida en el Marco normativo para entidades de Gobierno, con base en la estimación realizada aplicando una metodología apropiada, 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**

Evaluated por la entidad que además de la devolución de los bienes, existe la probabilidad de reparar o indemnizar al tercero, establecerá si por este último concepto se cumplen las condiciones para el registro de una provisión, 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 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.

Posteriormente cuando se materialice la obligación por la decisión proferida en el mandamiento judicial, 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 240707-Venta de bienes aprehendidos, incautados o declarados a favor de la Nación de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS la cual se cancelará con el respectivo pago.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20182300064091 del 09-01-2019  
20192000000861 del 14-01-2019  
20192000002851 del 05-02-2019  
20192000016871 del 09-05-2019  
20192000021071 del 14-05-2019  
20192000024831 del 13-06-2019  
20192000027631 del 02-07-2019  
20192000011863 del 22-08-2019  
20192000031421 del 06-08-2019  
20192000033801 del 13-08-2019  
20192000044191 del 05-09-2019  
20192000056451 del 03-10-2019  
20192000062301 del 08-11-2019  
20192000068841 del 02-12-2019  
20192300081971 del 27-12-2019

\*\*\*

**1.17 PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO****CONCEPTO N° 20192000002051 DEL 28-01-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio.
	<b>SUBTEMAS</b>	Utilización de la cuenta 3145-Impactos por la transición al Nuevo Marco De Regulación.

Doctor  
 JOSE NEMECIO RODRIGUEZ MORENO  
 Director Gestión Corporativa  
 Instituto Nacional Penitenciario  
 Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000089-2 del 11 de enero del 2019 donde solicita se autorice el uso en SIIF Nación de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION, durante el año 2019, con el fin de registrar los ajustes aprobados por el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable del INPEC.

Argumenta que el Catálogo General de cuentas para Entidades de Gobierno no contiene cuentas y subcuentas que permitan realizar ajustes de ejercicios anteriores, por el proceso de depuración que aún no ha finalizado en el Instituto, y solicita que si no es viable la utilización de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION se le indique la cuenta contable a utilizar o si es viable usar las subcuentas de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 1 de la Resolución 523 de 2018, señala 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.” (...) (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente el artículo 6° de la Resolución N°585 de 2018, dispuso:

“ARTÍCULO 6°. Al 1 de enero de 2019, la entidad reclasificará el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

De otra 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, 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”  
(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones se concluye que a partir del año 2018 los ajustes contables originados en proceso de depuración de años anteriores, la entidad 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, afectando para ello el patrimonio en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

No es viable usar la cuenta 3145 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por cuanto esta cuenta solo se debió ser utilizada solamente durante el 2018 para ajustes derivados de la medición de los activos pasivos y patrimonio, diferentes a los registros originados en procesos de depuración contable, tal como lo señala la Resolución N° 523 de 2018.

Adicionalmente, mediante la Resolución N° 585 de 2018, la CGN dispuso a 1 de enero de 2019, la eliminación de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, razón por la cual las entidades deben reclasificar el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000007461 DEL 06-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las entidades del Gobierno
	<b>SUBTEMAS</b>	Reclasificación del saldo a 31 de diciembre de 2018 de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN.

Doctor  
DIEGO SAÚL VIENA DÍAZ  
Contador  
Secretaría Distrital de Planeación  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550000785-2, el día 27 de febrero de 2019, mediante la cual solicita concepto sobre la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES en la cual debe registrar el saldo de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, a 31 de diciembre de 2018, dado que el ejercicio del periodo 2018, arrojó un déficit y la cuenta de impactos presenta saldo positivo.

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

**CONSIDERACIONES**

El artículo 6º de la Resolución N° 585 de 2018 emitida por la Contaduría General de la Nación, se estableció que “Al 1 de enero de 2019, la entidad reclasificará el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, señala:

## “DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

## DINÁMICA

### SE DEBITA CON:

- 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 que de acuerdo con resultado del ejercicio del año anterior, se realizará la reclasificación a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Por lo tanto, si la entidad registra un déficit en el periodo anterior, la reclasificación corresponderá a un débito en la subcuenta 310902-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 311002-Pérdida o déficit del ejercicio de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO, si por el contrario se evidencia un excedente, se acreditará la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y se debitará la cuenta 310901-Utilidad o excedente del ejercicio de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO.

En este sentido, para la aplicación del artículo 6º de la Resolución N° 585 de 2018 se atenderá a la lógica mencionada en el párrafo anterior, por lo cual, si el saldo de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN corresponde a un excedente, se cancelarán las subcuentas respectivas y se acreditará la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si por el contrario el saldo de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN corresponde a un déficit, se cancelarán las subcuentas respectivas y se debitará la subcuenta 310902-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000010601 DEL 19-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de obligaciones por la adquisición de bienes y servicios y transferencia de los mismos al INPEC, por parte de la USPEC, correspondientes al periodo anterior. Reconocimiento en el INPEC de los bienes y o servicios suministrados por la USPEC, correspondientes al periodo anterior.

Doctor  
 JORGE ENRIQUE SANCHEZ PRIETO  
 Coordinador Grupo de Contabilidad  
 Unidad De Servicios Penitenciarios Y Carcelarios-USPEC  
 Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2019550000998-2 del 5 de marzo de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

“Hago referencia al concepto 20182000032481 del 21 de junio de 2018 expedido por la CGN a la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios- USPEC en el sentido de solicitar concepto sobre lo siguiente:

1. Qué registro contable debe efectuar la USPEC en 2019 por la elaboración de obligaciones en 2019 del pago de facturas o cuentas de cobro de bienes y prestación de servicios recibidos en el año 2018, ¿que no quedaron registradas en la contabilidad en 2018 mediante la elaboración de comprobantes manuales? ¿De igual manera qué registro contable debe efectuar el INPEC?
2. Qué registro contable debe efectuar la USPEC en 2019 dado que la transferencia de los bienes y servicios se realizó al INPEC en el 2018 pero el acto administrativo que formaliza dicha transferencia es del año 2019? ¿De igual manera qué registro contable debe efectuar el INPEC?”

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, 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.

(...)

### 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.”

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.

(...)

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).

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)

El concepto N° 20182000032481 del 21 de junio de 2018 expedido por la CGN a la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios- USPEC, señala lo siguiente:



“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 con 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 con 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.”

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

Interrogantes 1 y 2: Reconocimiento por parte de la USPEC de obligaciones por la adquisición de bienes y de la respectiva transferencia al INPEC, y registro en el INPEC de la recepción de dichos bienes y servicios, cuyos registros se omitieron en el año 2018 y cuyo acto administrativo se formalizó en el año 2019.

En concordancia con lo expuesto en las consideraciones, el reconocimiento de los hechos económicos debió efectuarse en el momento en que sucedieron los hechos en cumplimiento del principio de contabilidad de devengo, y las normas para el reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno

En consecuencia, ante la omisión en el año 2018 del reconocimiento de los hechos planteados en la consulta, las entidades deben aplicar la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de tal manera, que se cumpla con las características de relevancia y representación fiel.

Por tanto, en la USPEC tanto para el reconocimiento de la obligación con los proveedores como en la transferencia de los bienes y servicios al INPEC, deberá afectar debitando o acretiando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda al hecho económico.

Así mismo, en el INPEC el reconocimiento de los bienes debió efectuarse en el momento en que la entidad obtuvo el control sobre los mismos, y se hizo beneficiario de los servicios recibidos, esto es en el año 2018. Por tanto, ante esta omisión en el año 2019 le corresponde reconocer este hecho mediante un débito en las cuentas de Inventarios; Propiedades, planta y equipo; o gasto, según corresponda a la naturaleza de los hechos económicos, con crédito a la subcuenta la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Para efectos de presentación, para aquéllos hechos objeto de corrección catalogados como materiales, la entidad 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.

Ahora bien, respecto de la forma de incorporar los registros en la plataforma tecnológica, deberá procederse de conformidad con las condiciones de parametrización y las instrucciones que se hayan definido para el manejo de la misma.

Es preciso advertir que en virtud del principio de devengo, el reconocimiento de los hechos económicos debe efectuarse en el momento en que suceden y por lo tanto no es justificable que no se haya efectuado el registro por la ausencia del acto administrativo. Igualmente, resulta preocupante que ninguna de las dos entidades esté aplicando oportunamente la doctrina que se expidió, comportamiento que redundará en un desconocimiento de la regulación contable de aplicación obligatoria.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000010721 DEL 20-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las Entidades de Gobierno
	<b>SUBTEMAS</b>	Corrección de errores de periodos anteriores.

Doctora  
KAROL TATIANA AYALA DIAZ  
Corporación Autónoma Regional de Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000837-2, del 28 de febrero de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“En el mes de diciembre de 2018 se realizó la contabilización de un valor determinado en extracto bancario como si este fuera un gasto bancario cuando realmente correspondía a giro de dineros (reintegro) al Ministerio del Medio Ambiente por la no ejecución de unos recursos de un convenio. En el momento de realizar la conciliación bancaria se identifica que no se ha conciliado este valor que corresponde al giro de los recursos y que por lo contrario fue afectado el gasto de la vigencia 2018. La consulta es: a la fecha día de hoy es necesario afectar el banco dando la salida a los recursos pero afectando una contrapartida del ingreso en la cuenta 480826 recuperaciones? o contra el patrimonio?, o que cuenta contable permite reflejar correctamente este hecho económico”.

**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, señala:

## “4.1.2 Representación fiel

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

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° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 4. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, del 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. (...)

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)

## CONCLUSIONES

La situación planteada en la consulta corresponde a un error en la información financiera que debe ser corregido aplicando lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambio en estimaciones contables y corrección de errores.

En este caso, como ya se produjo la salida de efectivo por cuando ya se realizó el reintegro al Ministerio del Medio Ambiente, la entidad deberá corregir la omisión mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 2-PASIVOS, donde se encuentre la partida por reintegrar al Ministerio del Medio Ambiente, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En ningún momento, un error de periodos anteriores se podrá corregir afectando el resultado del periodo actual.

Adicionalmente, si el error es considerado material, para efectos de presentación, se deberá reexpresar de manera retroactiva la información financiera comparativa afectada por el error, es decir hasta el primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000021671 DEL 22-05-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio
	<b>SUBTEMAS</b>	Cuentas a utilizar para el registro de ajustes a ejercicios anteriores derivados del proceso de depuración que aún no ha finalizado.

Brigadier General  
WILLIAM E. RUIZ GARZÓN  
Director Nacional Penitenciario y Carcelario- INPEC  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N 2019550001890-2 del 15 de mayo de 2019, en la cual manifiesta que no ha recibido respuesta a la consulta identificada con el N° 20190EE0002197 del INPEC, relacionada con la contabilización de ajustes y reclasificaciones de vigencias anteriores a 2019, en razón a no es posible utilizar la cuenta 3145 IMPACTOS POR LA TRANSICION AL NUEVO MARCO DE REGULACION, y a que el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno no contiene cuentas y subcuentas que permitan realizar ajustes de ejercicios anteriores aprobados por el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable para el registro de operaciones como resultado del proceso de depuración que aún no ha finalizado en el Instituto.

En los siguientes términos se resuelve la solicitud

**CONSIDERACIONES**

La solicitud a que hace referencia la consulta fue atendida mediante el radicado CGN N° 20192000002051 del 28 de enero de 2019 dirigido al doctor José Nemecio Rodríguez Moreno, Director Gestión Corporativa del Instituto Nacional Penitenciario, en el cual se señaló: “De conformidad con lo expuesto en las consideraciones se concluye que a partir del año 2018 para el registro de los ajustes contables originados en proceso de depuración de años anteriores, la entidad 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, afectando para ello el patrimonio en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

No es viable usar la cuenta 3145 IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN por cuanto esta cuenta solo debió ser utilizada solamente durante el 2018 para ajustes derivados de la medición de los activos pasivos y patrimonio, diferentes a los registros originados en procesos de depuración contable, tal como lo señala la Resolución N 523 de 2018.

Adicionalmente, mediante la Resolución N° 585 de 2018, la CGN dispuso a 1 de enero de 2019, la eliminación de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, razón por la cual las entidades deben reclasificar el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

Así mismo, con relación al saneamiento contable, 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).

Por su parte, 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**

De conformidad como se expuso en las consideraciones, la CGN emitió el concepto N°20192000002051, dirigido al doctor José Nemecio Rodríguez Moreno, Director Gestión Corporativa del Instituto Nacional Penitenciario la CGN en respuesta a su radicado N° 20190EE0002197 en el cual se señaló el procedimiento contable para la corrección de errores de ejercicios anteriores, cuyas conclusiones se transcriben en el acápite de las consideraciones de este pronunciamiento.

Ahora bien, respecto de la inexistencia de cuentas y subcuentas que permitan realizar ajustes de ejercicios anteriores para el registro de ajustes, aprobados por el Comité Técnico

de Sostenibilidad Contable como resultado del proceso de depuración que aún no ha finalizado en el Instituto, es preciso señalar que hasta el 31 de diciembre de 2017 las entidades podían afectar la cuenta 3105-Capital fiscal, para registrar los ajustes provenientes del saneamiento contable.

Así mismo, se precisa que la cuenta 3145- IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN tenía como objetivo reconocer las diferencias que surgiera con ocasión de la determinación de saldos iniciales conforme a los criterios de reconocimiento y medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a las instrucciones contenidas en el Instructivo 002 de 2015, entre el valor de la medición de bienes, derechos y obligaciones a 1 de enero de 2018, y el valor que el bien, derecho u obligación tenía reconocido a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con el Régimen de Contabilidad precedente. En consecuencia, no era viable utilizar esta cuenta para el registro de los ajustes derivados del proceso de depuración contable.

Por lo anteriormente expuesto, a partir del 1 de enero del 2018, los ajustes a las cifras presentadas en los estados financieros, derivados de procesos de saneamiento contable que se omitieron en años anteriores, deberán afectar las cuentas y subcuentas que representan derechos y obligaciones que se pretenden sanear o depurar y como contrapartida, se utilizará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Tal como se señaló en el concepto 20192000002051, con fundamento en la norma de Corrección de errores de periodos anteriores, si el valor de los ajustes se consideran materiales, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Mediante este pronunciamiento se complementa el concepto 20192000002051, del 28 de enero de 2019.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000022581 DEL 28-05-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio
	<b>SUBTEMAS</b>	Corrección de errores de ejercicios anteriores

Doctor  
 FHARIT NEY QUINTERO PADILLA  
 Contador  
 Ministerio de Defensa Nacional  
 Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001685-2 del 26 de abril de 2019, en la cual solicita aclaración al concepto 2017000019771, en lo relacionado con la corrección de errores de ejercicios, el cual señaló.

“4) Cuenta para el registro de corrección de errores de ejercicios anteriores.

El efecto de la corrección de errores de periodos anteriores, sean materiales o no, se registrarán ajustando los saldos de las cuentas afectadas por el error, utilizando como contrapartida la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el error tuvo impacto en los ingresos, costos y gastos de periodos anteriores. Si el error tuvo impacto en cuentas patrimoniales, afectará tales cuentas. “Subrayado fuera de texto.”

Solicita que se puntualice cuales son las subcuentas de ingresos, costos y gastos, que se afectarían en la corrección de errores de ejercicios anteriores.

Mediante correo electrónico, el consultante amplio la información en los siguientes términos:

La inquietud se genera porque en la entidad se han identificado aportes en especie consistentes en servicios (mantenimientos, capacitaciones), que fueron recibidos en la vigencia anterior pero no se suministró oportunamente la información para su oportuno

Estando en vigencia el reconocimiento se realiza de acuerdo con el concepto 20182300028611. Así:

“1. Apoyo para cumplimiento de actividades misionales

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
 Contabilidad  
 Pública

1651

(...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

En los siguientes términos se resuelve la consulta

### CONSIDERACIONES

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)

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. (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

Para efectos de corregir la omisión de registros en años anteriores, los aportes en especie por mantenimiento y capacitaciones que fueron recibidos en la vigencia anterior y que debieron ser reconocidos en atención del principio de devengo, a efectos de dar cumplimiento al numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores del capítulo VI Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, la entidad tratará esta situación como dos hechos económicos independientes, así:

- Los servicios prestados por el tercero en especie se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, contra un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 2-PASIVO.
- Los servicios que sean prestados por la entidad en compensación por los servicios recibidos del tercero, se corregirán mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Alternamente la entidad cruzará las cuentas por cobrar y por pagar con el tercero, registradas en la corrección antes indicada, por cuanto no habrá lugar a movimiento de efectivo para cancelar estas cuentas.

Si el error se considera material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000030241 DEL 24-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Resultados de ejercicios anteriores
	<b>SUBTEMAS</b>	Ajuste del mayor valor del deterioro estimado en un período contable anterior.

Doctor  
 JAIRO VELASQUEZ CHACÓN  
 Subdirector Financiero  
 Superintendencia Nacional de Salud  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002526-2 del 10 de julio de 2019, mediante la cual señala:

“Para el cierre de la vigencia 2018, atendiendo a los procedimientos establecidos, la Entidad determinó el deterioro de sus cuentas por cobrar; el cual, según las políticas contables se establece una vez al año al final de cada vigencia contable, registrándolo contablemente con la respectiva contrapartida en el gasto.

Con ocasión del informe preliminar de auditoría interna, entregado a finales del mes de junio del presente año por la Oficina Asesora de Control Interno de Gestión, al efectuar la traza del cálculo del deterioro, esa dependencia determinó que en la aplicación de la fórmula se realizó una inversión de factores, la cual tuvo como consecuencia que se determinara el deterioro por un mayor valor.

Identificada la necesidad de realizar el ajuste, la entidad ha determinado este valor como inmaterial ya que corresponde al 9% de la totalidad del gasto de la vigencia 2018 (para el 2018 la entidad presentó déficit); que el deterioro corresponde a una estimación, que no puede medirse con precisión y que se trata de la probabilidad de no pago de obligaciones; que como tal no reduce, ni afecta individualmente consideradas las obligaciones de terceros con la entidad; y que el cálculo del mismo y su correspondiente registro, conllevaron a una sobreestimación del gasto.

Así las cosas, basados en el marco normativo contable, capítulo VI numeral 4.3 y con base en lo anteriormente expuesto, la entidad ha determinado dar tratamiento de Corrección de

Errores de Periodos Anteriores inmatrimiales, cuyo ajuste se realizará con corte al 30 de junio de 2019, tomando la reversión del gasto como una recuperación y disminuyendo el deterioro en el valor correspondiente.

Teniendo en cuenta estos antecedentes, solicitamos su concepto y guía técnica como ente regulador en materia contable pública, con el fin de confirmar que este es el tratamiento contable adecuado para realizar el ajuste necesario.”

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 señala que las características cualitativas de la información financiera son la relevancia y la representación fiel. Para que la información financiera sea relevante debe ser capaz de influir en las decisiones de los usuarios, y esto solamente es posible cuando la información es material y tiene valor predictivo. Así pues, la materialidad “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.”

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente en la norma de 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 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 de texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas, señala lo siguiente sobre la cuenta 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES:

“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 conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:



La Entidad debe aplicar la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, toda vez que reconoció contablemente un mayor valor de deterioro de las cuentas por cobrar por causa de una falla en la utilización de la información disponible en la fecha del reconocimiento del deterioro.

Así pues, tomando en cuenta que el error se cometió en periodos anteriores, y que por ninguna circunstancia los errores de periodos anteriores afectarán los resultados del período, la Entidad debe corregir el error debitando la subcuenta y cuenta correspondiente de deterioro, afectando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, si la entidad determina que el error es material, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el párrafo 23 del numeral 4-Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del capítulo VI-Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. 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. Aquellos errores clasificados como no materiales, no se deben reexpresar de forma retroactiva, sin embargo la Entidad deberá realizar las revelaciones correspondientes.

Ahora bien, es preciso señalar que de acuerdo con lo señalado en el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto específico de la entidad basada en la naturaleza o magnitud de las partidas, por lo cual es un criterio que se deberá determinar partiendo de las condiciones económicas y financieras de esta, teniendo en cuenta lo siguiente:

Un hecho económico es relevante o importante cuando por sí mismo puede hacer cambiar de opinión a usuarios de la información contable que tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad objeto de su interés. De lo cual se infiere que, teniendo en cuenta las circunstancias que lo rodean, un hecho económico es material cuando debido a su naturaleza, función o cuantía, su conocimiento o desconocimiento puede alterar la interpretación de los datos suministrados de forma significativa o sustancial y, por tanto, las decisiones que puedan tomar diferentes usuarios de la información.

La materialidad mencionada en el nuevo Marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, también se deberá tener en cuenta su naturaleza, es decir, su clase o tipo y; la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

Será necesario aplicar el juicio profesional para determinar parámetros que ayuden a establecer aquello que es importante o significativo frente a aquello que no lo es, por tanto, no basta con fijar un determinado umbral o porcentaje que al superarse se considere material, pues se trata de un criterio que de ninguna manera es absoluto, por cuanto no todas las partidas del activo o pasivo tienen la misma importancia, lo cual obliga a efectuar razonamientos diferenciados, incluyendo la naturaleza y la función de cada partida, y la trascendencia del elemento o hecho económico.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000053431 DEL 19-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Patrimonio de las entidades del gobierno Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reexpresión de los estados financieros cuando sea un error relacionado con un activo considerado material para la entidad.

Doctora  
CLARA INÉS SANABRIA BÁEZ  
Auditora  
Contraloría General de Caldas  
Manizales, Caldas

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003101-2, del día 04 de septiembre de 2019, mediante la cual solicita se indique si una entidad territorial debe reexpresar los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2018, cuando en el año 2019 identifica que existe un error en los estados financieros del año 2018 relacionado con un activo considerado material para la entidad.

Mediante comunicación telefónica del día 17 de septiembre de 2019, la consultante aclara que los errores en la información financiera de la entidad auditada están relacionados con la no incorporación a 1° de enero de 2018 de una cantidad considerable de inmuebles, la clasificación de terrenos como edificaciones o irregularidades en la base de medición de los inmuebles usada para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo.

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

**CONSIDERACIONES**

El numeral 4.1.1. Relevancia, del numeral 4.1. Características fundamentales del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, define la materialidad en los siguientes términos:

“(…) La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la

relevancia específico de una empresa que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una empresa individual. (...)”

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 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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 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 (...)"

## CONCLUSIONES

Las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad corresponden a errores que deben ser corregidos en el periodo contable en el cual se descubran, de acuerdo a la Norma de políticas contables, cambio en estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Por lo tanto, la entidad deberá ajustar el error contable, sea material o no, mediante un mayor o menor valor de la cuenta contable del activo, pasivo o patrimonio afectada, contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En ningún caso se deberá realizar asientos contables en periodos contables anteriores, los cuales ya han sido cerrados, ni se podrán realizar ajustes contables de errores de periodos contables anteriores contra el resultado del periodo en el cual se efectúen los ajustes.

Para efectos de la presentación de los estados financieros, la Norma de políticas contables, cambio en estimaciones contables y corrección de errores señala que en caso de tratarse de errores materiales de periodos contables anteriores, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Para el caso consultado, el ente territorial debe evaluar si se tratan de errores materiales o con importancia relativa que, individualmente o en su conjunto, puedan influir en las decisiones tomadas por los usuarios de la información sobre la base de los estados financieros elaborados y presentados para dicho periodo contable y de ser así, deberá elaborar y presentar los estados financieros a 31 de diciembre de 2019, comparados con la información financiera

a 31 de diciembre de 2018, como si los errores en dicho periodo contable no se hubieran cometido nunca, además de elaborar las revelaciones mínimas obligatorias transcritas en las consideraciones del presente concepto.

Adicionalmente, 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.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000002301 del 30-01-2019  
20192000003491 del 08-02-2019  
20192000010961 del 20-03-2019  
20192000011901 del 28-03-2019  
20192000014081 del 22-04-2019  
20192000023281 del 04-06-2019  
20192000024831 del 13-06-2019  
20192000026541 del 19-06-2019  
20192000026951 del 25-06-2019  
20192300022801 del 06-06-2019  
20192000027631 del 02-07-2019  
20192000029271 del 12-07-2019  
20192000031451 del 06-08-2019  
20192000036751 del 23-08-2019  
20192000039991 del 02-09-2019  
20192000052831 del 16-09-2019  
20192000053421 del 19-09-2019  
20192000077591 del 24-12-2019  
20192000078471 del 24-12-2019

\*\*\*

**1.18 INGRESOS FISCALES****CONCEPTO No. 20192000023281 DEL 04-06-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos Impuestos Cuentas por cobrar Impuestos Otras cuentas por cobrar Resultado de ejercicios anteriores
	<b>SUBTEMAS</b>	Causación ingresos y cuentas por cobrar por concepto de Impuestos Reconocimientos mayores o menores valores liquidados por incapacidades, causadas en períodos anteriores.

Doctora  
AURA MARÍA BETANCUR GALLEGO  
Director Administrativo  
Dirección de Contabilidad General  
Gobernación de Risaralda  
Pereira-Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001995-2 del 23 de mayo de 2019, mediante la cual consulta:

“1) Los ingresos que registra el Departamento de Risaralda con base en declaraciones tributarias cuyo recaudo se hace en la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras en el mismo momento de la recepción de dichas declaraciones, se puede contabilizar afectando la cuenta 1110-Débito contra la cuenta 4 crédito? o necesariamente debe afectar la cuenta 13 Débito contra la cuenta 4 crédito y la cuenta 13 crédito contra la cuenta 1110 Débito?

2) ¿Ya existe un instructivo para el reconocimiento del Pasivo Pensional, teniendo en cuenta que en el concepto No. 20182000059271 del 19 de noviembre de 2018 expedido por la Contaduría General de la Nación, en la conclusión del punto No. 2 se indicó que este estaba en preparación?

3) ¿Referente a los registros contables por INCAPACIDADES, 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, pero se detecte en un periodo posterior al de la liquidación de la nómina, el Departamento puede realizar el ajuste afectando la cuenta 138426- PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, cuya contra partida sería la cuenta 3109- RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES?”

## CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para las entidades de Gobierno, determina que la información financiera es útil a los usuarios cuando atiende a unas características cualitativas o atributos, de los cuales es pertinente aludir a las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel, definidas como:

“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. (...)”

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. (...)”

Ahora bien, para que la información financiera presentada cumpla con estas características cualitativas, en su preparación las entidades de Gobierno observarán pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso de generación de información y que constituyen los principios de contabilidad aplicables en las diferentes etapas, de los cuales el de Devengo señala: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.”

Así mismo, el Marco conceptual se refiere a los elementos de los estados financieros y define el activo 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.” (...)”



De igual forma, define los ingresos 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.

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. (...)”

Por su parte, la Norma de Ingresos sin contraprestación contenida en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, en relación con los Impuestos señala:

#### “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.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las normas expuestas del Marco conceptual del RCP aplicable en el proceso contable para que la información refleje la situación de la entidad de manera ajustada a la realidad, se concluye en el orden en que fueron planteadas las inquietudes así:

**Pregunta 1.** Los ingresos que registra el Departamento de Risaralda con base en declaraciones tributarias cuyo recaudo se hace en la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras en el mismo momento de la recepción de dichas declaraciones, se puede contabilizar afectando la cuenta 1110-Débito contra la cuenta 4 crédito? o necesariamente debe afectar la cuenta 13 Débito contra la cuenta 4 crédito y la cuenta 13 crédito contra la cuenta 1110 Débito?

De conformidad con el principio de Devengo a que hace referencia el Marco conceptual para las entidades de Gobierno, el cual señala que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, resulta imperativo el registro de los derechos que se derivan de las declaraciones tributarias de los contribuyentes.

De otra parte la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación señala en relación con los impuestos, que la entidad reconocerá los ingresos por este concepto cuando surja el derecho de cobro, el cual se refleja en la contabilidad con la creación de la cuenta por cobrar que tiene como contrapartida el reconocimiento del ingreso, así las cosas y porque la contabilidad se basa en el principio de devengo y no de caja, el registro a realizar corresponde a un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 4105-IMPUESTOS con débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, la cual se cancela posteriormente con el recaudo respectivo.

**Pregunta 2.** ¿Ya existe un instructivo para el reconocimiento del Pasivo Pensional, teniendo en cuenta que en el concepto No. 20182000059271 del 19 de noviembre de 2018 expedido por la Contaduría General de la Nación, en la conclusión del punto No. 2 se indicó que este estaba en preparación?

En relación con el Procedimiento de pensiones la reglamentación correspondiente aún no se ha expedido, anotando sobre el particular que la respuesta indicada en el concepto a que hace referencia dirigido a esa misma entidad sobre el tratamiento contable de las cuotas partes de pensiones, aún sigue vigente.

**Pregunta 3.** Referente a los registros contables por incapacidades. ¿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, pero se detecte en un periodo posterior al de liquidación de la nómina, el Departamento puede realizar el ajuste afectando la cuenta 138426- PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, cuya contra partida sería la cuenta 3109- RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES?”

Cuando el valor de la liquidación por concepto de incapacidades sea correcto, pero se detecte un error en la proporción asumida por parte del empleador, en un período posterior al periodo de la liquidación de la nómina, el mayor o menor valor del gasto se reconocerá en el Resultado de ejercicios anteriores, así:

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 que corresponda 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 por la diferencia acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-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, mediante un débito en las subcuentas correspondientes de las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1384-OTRA CUENTAS POR COBRAR , la diferencia se registra mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Es preciso advertir que este asunto le fue resuelto mediante la comunicación distinguida con el N° 20182000059271 del 19 de noviembre de 2018.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000059091 DEL 16-10-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento de los saldos de impuestos y diferencias por conciliar en el reporte de operaciones recíprocas.

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos fiscales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento de los saldos de impuestos y diferencias por conciliar en el reporte de operaciones recíprocas.

Doctora  
ADRIANA PATRICIA ROJAS LA ROTTA  
Líder de Aseguramiento Contable  
Ecopetrol S.A.  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950003122-2, del día 05 de septiembre de 2019, en la cual se señala:

“En atención al compromiso adquirido en la Mesa de Trabajo No. 01 realizada el 12 de agosto de 2019 entre la Contaduría General de la Nación y Ecopetrol S.A., como parte del plan de mejora orientado a eliminar las partidas recíprocas reportadas al CHIP por Ecopetrol y demás Entes Públicos, oficializamos consulta relacionada con el tratamiento de reporte al CHIP - Reporte Trimestral de Operaciones Recíprocas - de los saldos de impuestos por cobrar y por pagar que se encuentran causados por Ecopetrol en cumplimiento de sus obligaciones tributarias y sobre los cuales aún no se ha cumplido el deber formal de declarar ante las Administraciones de Impuestos Nacionales, Distritales, Departamentales y Municipales, y su correspondiente reporte al CHIP: Reporte Trimestral de Operaciones Recíprocas.

Las cuentas de impuestos que se reportan trimestralmente a la Contaduría General de la Nación en el Reporte de Operaciones Recíprocas se detallan a continuación:

190703-Saldos a favor en liquidaciones privadas  
190705-Saldo a favor de impuesto a las ventas  
190706-Anticipo de impuesto de industria y comercio  
190708-Anticipo de impuesto a las ventas  
190709-Impuesto de industria y comercio retenido  
190790-Otros anticipos, retenciones y saldos a favor por impuestos y contribuciones  
244001-Impuesto sobre la renta y complementarios  
244004-Impuesto de industria y comercio  
244007-Impuesto sobre aduana y recargos  
244010-Regalías y compensaciones monetarias  
244075-Otros impuestos nacionales  
244085-Otros impuestos municipales  
240703-Impuestos

De otra parte, como propuesta, para uno de los grupos de cuenta relacionados anteriormente, solicitamos considerar si el saldo por pagar reconocido en la cuenta 244004-Impuesto de Industria y Comercio es posible tratarlo como un estimado y reportarlo en la cuenta 279090-Otras provisiones diversas, teniendo en cuenta que a la fecha del reporte la Administración de Impuestos desconoce el monto del impuesto porque aún no se le ha presentado la declaración tributaria.”

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, determina en el Capítulo II, de la Parte XVI, del Título I, del Libro Séptimo, lo siguiente:

“Impuesto de Industria y Comercio

Artículo 342. Base gravable y tarifa. El artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado en el artículo 196 del Decreto-ley 1333 de 1986, quedará así:

Artículo 196. Base gravable y tarifa. La base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.

Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:

1. Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) para actividades industriales, y
2. Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) para actividades comerciales y de servicios. (...)"  
(Subrayados fuera de texto)

### **Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Público**

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

“Situación financiera

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

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

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

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

(...)

## Activos

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

(...)

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

4.13 Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades obtienen los activos mediante su compra o producción, pero también pueden generarse activos mediante otro tipo de transacciones; son ejemplos de ellos los terrenos recibidos por una entidad del gobierno, dentro de un programa de fomento de desarrollo económico de un área geográfica, o el descubrimiento de yacimientos minerales. 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.

(...)

## Pasivos

4.15 Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como

consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes o servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la entidad, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa. Si, por ejemplo, la entidad decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos incluso cuando éstos aparecen después del periodo normal de garantía, los importes que se espere desembolsar respecto a los bienes ya vendidos son también pasivos para la entidad.

(...)

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

4.18 Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y el uso de servicios dan lugar a las cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado o se haya hecho al contado), y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Una entidad puede también reconocer como pasivos las rebajas y descuentos futuros, en función de las compras anuales que le hagan los clientes; en este caso, la venta de bienes en el pasado es la transacción que da lugar al nacimiento del pasivo.

4.19 Ciertos pasivos sólo pueden medirse utilizando un alto grado de estimación. Algunas entidades describen tales pasivos como provisiones. En ciertos países, las provisiones no son consideradas como deudas, porque en ellos el concepto de pasivo está definido con tal precisión que sólo permite incluir las partidas que pueden determinarse sin necesidad de realizar estimaciones. La definición de pasivo dada en el párrafo 4.4 es una aproximación más amplia al concepto. Así, cuando la provisión implique una obligación presente, que cumple el resto de la definición, se trata de un pasivo, incluso si la cuantía de la misma debe estimarse. Ejemplos de estas situaciones son las provisiones para pagos a realizar por las garantías contenidas en los productos, y las provisiones para cubrir obligaciones por pensiones.

(...)

## Reconocimiento de activos



4.44 Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan del mismo beneficio económico futuro para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

(...)

Reconocimiento de pasivos

4.46 Se reconoce un pasivo en el balance cuando sea probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Anexo Técnico Compilatorio No. 1, de las Normas de Información Financiera, del Decreto 2420 de 2015 y sus modificaciones, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 049 de 2019, señala lo siguiente en las Normas Internacionales de Contabilidad 1. Presentación de Estados Financieros, 12. Impuesto a las Ganancias y 37. Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes:

“Norma Internacional de Contabilidad 1. Presentación de Estados Financieros

(...)

Base contable de acumulación (devengo)

27 Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo utilizando la base contable de acumulación (o devengo).

28 Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual.

(...)

Norma Internacional de Contabilidad. 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

(...)

12 En una acepción general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el importe correspondiente. Sin embargo, en esta Norma, el término “contingente” se utiliza para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros, porque su existencia quedará confirmada solamente tras la ocurrencia, o en su caso la no ocurrencia, de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Por otro parte, la denominación “pasivo contingente” se utiliza para designar a los pasivos que no cumplen los criterios necesarios para su reconocimiento.

(...)

14 Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

(a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;

(b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y

(c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

(...)

Norma Internacional de Contabilidad 12. Impuesto a las Ganancias

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes

12 El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.

13 El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en periodos anteriores, debe ser reconocido como un activo.

14 Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo, en el mismo periodo en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

## Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, en la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación del Capítulo IV. Ingresos, determina:

### “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.

(...)

### 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. (...) (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Manual Funcional del Proceso de Consolidación emitido por la Subcontaduría de Consolidación de la Información, de la Contaduría General de la Nación, versión 12.0, en el numeral 2.3.6 Regla general de conciliación, establece lo siguiente:

#### “2.3.6 Regla general de conciliación

(...)

- Por el momento del devengo o causación

Esta clasificación de saldo por conciliar identifica la disparidad que se presenta por el momento en que se efectúa el registro de las operaciones en cada una de las entidades. Dichas operaciones se pueden resumir en:

- Transacciones que no se inician para las dos entidades en el mismo momento (Ej.: Declaraciones de impuestos).
- Registro de transacciones al final del periodo para una entidad y comienzo en el siguiente periodo para la otra (Ej.: pagos o confirmación de giros).

(...)

El propósito de establecer esta clasificación de los saldos por conciliar generados y marcados, es para la gestión a realizar con las entidades. Esto significa que algunos saldos por conciliar, no deben ser objeto de requerimientos, si esta es la justificación. Estos son a) “Por el método de medición en inversiones”; b) “Diferencia eliminada vía proceso de consolidación”; c) “Por criterio contable y normatividad vigente”; d) “Por el momento del devengo o causación”.

Con los saldos por conciliar anteriores, las entidades partícipes deben revisar que los valores reportados correspondan, y aunque se revele el saldo por conciliar, estos no son objeto de conciliación con las demás entidades.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

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

Ecopetrol deberá reconocer los hechos económicos conforme a la base contable de acumulación (devengo), la cual establece que, los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, deben ser registrados cuando satisfagan las definiciones y los criterios para su reconocimiento.

En ese sentido, los anticipos o saldos a favor por impuestos deberán registrarse como activo cuando la entidad tenga un recurso controlado, como resultado de sucesos pasados, del que se espera obtener a futuro beneficios económicos, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad. Es de precisar que, un hecho económico puede cumplir con la definición de activo, aún cuando no se tenga el control sobre los recursos.

Por su parte, los impuestos deberán reconocerse como pasivos cuando la entidad posea una obligación presente, a raíz de sucesos pasados, que para su vencimiento y cancelación, deba desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos, y además el valor del desembolso a realizar puede determinarse con fiabilidad, es decir, no existe incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento. La contrapartida de los pasivos por impuestos, corresponderá a un gasto o costo en el Estado de Resultados del periodo.

Es importante recalcar que, los hechos económicos que están sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento, deben reconocerse como provisiones cuando cumplan con todas y cada una de las siguientes condiciones: a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado; b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación, y c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Considerando el párrafo anterior, Ecopetrol deberá reconocer el Impuesto de Industria y comercio en una cuenta por pagar, homologada al Catálogo General de Cuentas de la CGN en la subcuenta 244004-Impuesto de industria y comercio de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, al tratarse de un pasivo donde no hay incertidumbre en relación con su cuantía y/o vencimiento, toda vez que la Ley 1819 de 2016 define la base, los

Concejos Municipales determinan las tarifas aplicables a dichas bases, al igual que los plazos para la presentación oportuna de la declaración.

Así las cosas, con independencia de que la entidad no haya cumplido con el deber formal de declarar, deberá reconocer los hechos económicos considerando los principios del Marco Conceptual y las Normas Internacionales de Contabilidad, previstas en el Anexo Técnico Compilatorio No. 1 del Decreto 2420 de 2015.

Ahora bien, los entes recaudadores deberán reconocer los ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, 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.

Por lo tanto, el valor de los impuestos liquidados en las declaraciones y demás actos administrativos de carácter tributario, constituyen la base para reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de impuestos.

De modo que, las diferencias que surjan en el reporte de operaciones recíprocas entre Ecopetrol y los entes recaudadores por concepto de impuestos, serán justificables siempre que se hayan generado por la correcta aplicación del marco de regulación correspondiente a cada una, es decir, que es procedente que se generen tales diferencias en el proceso de consolidación sin que ello represente una irregularidad para ninguna de las entidades que reportan bien sea el gasto o el ingreso. Ello guarda concordancia con el Manual Funcional del Proceso de Consolidación, cuando establece que las diferencias fruto de la aplicación del criterio de devengo o causación, reflejarán la disparidad que se presenta por el momento en que se efectúa el registro de las operaciones en cada una de las entidades participantes.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000073681 DEL 09-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos Fiscales
	<b>SUBTEMAS</b>	Uso de la subcuenta 411002-Multas Uso de la subcuenta 411004-Sanciones

Doctor  
DANIEL FERNANDO ROMERO FANDIÑO  
Grupo de Consolidación Presupuestal  
Ministerio de Hacienda y Crédito Público  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003856-2 el día 31 de octubre del 2019, en la cual consulta la definición, justificación y diferencias existentes entre las subcuentas 411002-Multas y 411004-Sanciones. Lo anterior, debido a que las entidades del Presupuesto General de la Nación presupuestalmente imputan tanto los ingresos por multas como por sanciones, a través del rubro 1-02-3-01-05 Sanciones administrativas y se hace necesario entender la diferencia a nivel contable.

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

**CONSIDERACIONES**

El Catálogo General de Cuentas de las Entidades de Gobierno, describe y señala la dinámica de la cuenta 4110-INGRESOS FISCALES CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, así:

## “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.

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

1679

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.”

El diccionario de términos de Contabilidad Pública define los conceptos de sanción y multa así:

“Multa. Derecho a favor de las entidades públicas, que tiene su origen en la aplicación de sanciones económicas a los infractores de normas legales.

(...)

Sanción. 1. Castigo que impone una autoridad, derivado de la contravención de un ordenamiento legal o normativo. (...)”

La Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-214/94 manifestó:

“POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION-Modalidades

La potestad administrativa sancionadora de la administración, se traduce normalmente en la sanción correctiva y disciplinaria para reprimir las acciones u omisiones antijurídicas y constituye un complemento de la potestad de mando, pues contribuye a asegurar el cumplimiento de las decisiones administrativas. La potestad sancionadora reconocida a la administración asume dos modalidades: la disciplinaria (frente a los funcionarios que violan los deberes y prohibiciones) y la correccional (por las infracciones de los particulares a las obligaciones o restricciones en materia de higiene, tránsito, financiera, fiscal, etc.).

POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION-Naturaleza

La naturaleza jurídica de dicha potestad es indudablemente administrativa, y naturalmente difiere de la que le asigna la ley al juez para imponer la pena, con motivo de un ilícito penal. La potestad administrativa sancionadora constituye un instrumento de autoprotección, en cuanto contribuye a preservar el orden jurídico institucional, mediante la asignación de competencias a la administración que la habilitan para imponer a sus propios funcionarios y a los particulares el acatamiento, inclusive por medios punitivos, de una disciplina cuya observancia contribuye indudablemente a la realización de sus cometidos.”

La misma Corporación manifestó en la Sentencia C-818/05:

“DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR-Finalidad

Es innegable que a través del derecho administrativo sancionador se pretende garantizar la preservación y restauración del ordenamiento jurídico, mediante la imposición de una



sanción que no sólo repruebe sino que también prevenga la realización de todas aquellas conductas contrarias al mismo. Se trata, en esencia, de un poder de sanción ejercido por las autoridades administrativas que opera ante el incumplimiento de los distintos mandatos que las normas jurídicas imponen a los administrados y aún a las mismas autoridades públicas.”

En la Sentencia C-134/09, la Corte Constitucional de Colombia definió la multa de la siguiente manera:

“MULTA-Concepto/MULTA-Ingreso no tributario/MULTA-Sanción pecuniaria

Las multas son sanciones pecuniarias que derivan del poder punitivo del Estado, y que se establece con el fin de prevenir un comportamiento considerado indeseable. La multa no participa de los elementos de un tributo.”

## CONCLUSIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) de las Entidades de Gobierno define que la cuenta 4110-INGRESOS FISCALES CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS 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, y establece en su dinámica que se acreditará con el valor causado por los diferentes conceptos.

En las subcuentas de la cuenta 4110-INGRESOS FISCALES CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS se establecen los diversos ingresos que la entidad puede percibir por conceptos como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas, participación en plusvalía, obligaciones urbanísticas entre otros. Palmario es que en cada subcuenta se deberá registrar el valor correspondiente atendiendo a la naturaleza jurídica del ingreso recibido por la entidad. En caso de que el ingreso no esté establecido en una subcuenta y su naturaleza corresponda a un ingreso no tributario se deberá registrar en la subcuenta 411090-Otras contribuciones, tasas e ingresos no tributarios.

Teniendo en cuenta lo anterior, en la subcuenta 411002-Multas se deberán registrar los ingresos que la entidad perciba a título de multa, que, como define la Corte Constitucional de Colombia, son sanciones pecuniarias que derivan del poder punitivo del Estado que no participa de los elementos de un tributo.

En la subcuenta 411004-Sanciones se deberán registrar los ingresos no tributarios recibidos por la entidad a título de sanción administrativa, esto es que se derivan de la potestad sancionatoria del Estado, cuya naturaleza sea no tributaria.

Es menester manifestar que las multas también son sanciones que se derivan de la potestad sancionatoria del Estado, pero por encontrarse establecida una subcuenta específica en el CGC para las multas, las mismas deben ser reconocidas en dicha subcuenta.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000005761 del 21-02-2019  
20192000016871 del 09-05-2019  
20192000024831 del 13-06-2019  
20192000026191 del 18-06-2019  
20192300016601 del 18-06-2019  
20192000027631 del 02-07-2019  
20192000011863 del 22-08-2019  
20192000083081 del 27-12-2019

\*\*\*

### **1.19 INGRESOS-VENTA DE BIENES**

No se profirió doctrina sobre este acápite.

**1.20 INGRESOS- VENTA DE SERVICIOS****CONCEPTO N° 20192000014431 DEL 25-04-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Venta de servicios Gastos Costos de ventas Costos de transformación
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los hechos económicos que se desprenden de un contrato de prestación de servicios.

Doctor  
ELKIN JULIÁN HERNÁNDEZ ÁLVAREZ  
Profesional Especializado  
Concejo Municipal de Ibagué  
Municipio de Ibagué  
Ibagué, Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001465-2, del 05 de abril de 2019, en la cual solicita conceptuar lo siguiente:

- “1. ¿cuál es la forma correcta de contabilizar los compromisos adquiridos por una entidad pública a través de los contratos de prestación de servicios?
2. ¿cuál es la forma de (Sic) correcta de registrar los servicios periódicos entregados por los mismos durante la ejecución del contrato?
3. ¿Deben registrarse paralelamente los anteriores hechos económicos en las cuentas de Orden? ¿si sí, en cuales códigos?”

**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, sobre los principios de contabilidad de devengo y asociación, establece que:

“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. (...)”

Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”.

Por su parte, en 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 los ingresos por prestación de servicios, se indica:

#### “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 del texto)

## CONCLUSIONES

Los contratos de prestación de servicios firmados por la entidad de gobierno podrán desarrollarse en dos vías: cuando la entidad es la contratante o cuando sea la contratista y el reconocimiento de los derechos y obligaciones deberá efectuarse en la medida en consonancia con el principio de devengo. A continuación se encuentra el desarrollo para cada uno de los escenarios planteados:

### a. Entidad de gobierno como entidad contratista en un contrato de prestación de servicios

Cuando se trate de la prestación de servicios que tienen una duración determinada en el tiempo y que busca cumplir requerimientos contractuales efectuados por la entidad contratista, se reconocerá los ingresos y costos, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable, en desarrollo del conjunto de tareas acordadas para la ejecución en el contrato. Además, deberá tener en cuenta que, el reconocimiento del ingreso y los costos asociados se realizará cuando puedan ser medidos con fiabilidad y sea altamente probable que la entidad recibirá los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio.

Así las cosas, en la medida en que se va ejecutando el objeto contractual y la entrega a satisfacción por parte de la entidad contratante, con base en las diferentes actas parciales de entrega, el reconocimiento de los ingresos se realizará debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 14-DEUDORES y acreditando la subcuenta y cuenta que atañe del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

En el momento del pago por parte del deudor, se debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con crédito a la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 14-DEUDORES afectada originalmente.

No obstante, si de acuerdo con el instrumento jurídico las partes acordaron anticipos o pagos por anticipado, el reconocimiento de la entrada de efectivo se realizará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o en la subcuenta que corresponde de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Con la ejecución del contrato, el ingreso se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 290101-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, o en la subcuenta que concierna de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

Por su parte, las erogaciones que incurra la entidad, asociadas a la prestación de servicio, se reconocerán en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, durante el periodo contable. Si al finalizar el periodo contable no se han reconocido los ingresos asociados, el saldo de las erogaciones relacionadas a la prestación del servicio se trasladará a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1511-PRESTADORES DE SERVICIOS.

Ahora bien, no es imperativo realizar registros contables en cuentas de orden, sin embargo, si la entidad encuentra alguna razón para efectuar un control global de los contratos en los cuales actúa como contratista, podrá efectuar un registro 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 939011-Contratos pendientes de ejecución, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, partidas que deberán cancelarse una vez se ejecute el respectivo contrato.

b. Entidad de gobierno como entidad contratante en un contrato de prestación de servicios

En función del principio de devengo, en la medida en que se va ejecutando el objeto contractual y con el recibido a satisfacción por parte de la entidad contratista, con base en las diferentes actas parciales de entrega, se procederá al registro débito en las cuentas y subcuentas adecuadas de la clase 1-ACTIVOS, 5-GASTOS, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, según corresponda a la naturaleza del servicio recibido, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con ocasión del pago al proveedor, se debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si dentro de las condiciones contractuales se estipularon anticipos o pagos por anticipado la entidad reconocerá la salida de recursos mediante un débito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905 -BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, o la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-

AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la ejecución del contrato, se reconocerá de acuerdo a la naturaleza del servicio recibido, un débito en las cuentas y subcuentas adecuadas de la clase 1-ACTIVOS, 5-GASTOS, 6-COSTOS DE VENTAS o 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, y un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, o la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, según concierna a la forma de pago pactada en el contrato.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000025981 DEL 17-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Venta de servicios Transferencias y subvenciones Otros ingresos Gastos de administración y operación
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del Convenio Interadministrativo 20190004 celebrado entre la Policía Nacional y el Municipio de Duitama

Doctora  
LIZBETH MARTÍNEZ FLOREZ  
Contadora  
Municipio de Duitama  
Duitama, Boyacá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550001853-2, el día 13 de mayo de 2019, mediante la cual solicita concepto frente al siguiente tema:

“El municipio de Duitama suscribe convenio Interadministrativo con la Policía Nacional cuyo objeto es: la Unión, coordinación y apoyo de esfuerzo entre el Municipio de Duitama y la Policía Nacional- Departamento de Policía de Boyacá con el fin de que unidades policiales apoyen a la Secretaria de Transito en su función de ejercer el control operativo, velar por el cumplimiento del régimen normativo de tránsito y transporte, la seguridad y la movilidad vial de las personas y cosas en las vías públicas, el cual tiene un valor pactado en la suma de \$443.000.000.

Según la cláusula quinta del convenio interadministrativo No. 20190004 se establece como forma de pago la entrega de bienes y servicios por parte del municipio en calidad de aportes de la siguiente manera: Las partes han acordado que la suma convenida sea ejecutada directamente por el Municipio, mediante la adquisición de bienes y servicios realizando los trámites contractuales pertinentes, de lo cual se presentarán las diferentes facturas a contratos que atiendan al cumplimiento de los bienes o servicios acordados y se dejará copia para la respectiva supervisión: suma que será destinada a los conceptos que se relacionan a continuación establecidos de conformidad con el Plan de Necesidades presentado por el Comandante de la Seccional de Tránsito y Transporte de Boyacá, previa

concertación con el Comando de Departamento de Policía de Boyacá, los cuales serán entregados por el Municipio en calidad de aportes de más tardar los días que en cada caso.

Por lo anterior se solicita concepto sobre el registro contable del convenio en mención, teniendo en cuenta que la Policía Nacional lo reporta como una transferencia de bienes entregados sin contraprestación, mientras que para el municipio representa un gasto, debido a que el municipio paga el servicio de apoyo por parte la Policía a la Secretaria de Tránsito del municipio para ejercer el control operativo de la movilidad.”

Mediante correo electrónico, se solicitó copia del Convenio Interadministrativo mencionado en la consulta, la cual llegó incompleta en sus clausulados.

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

### CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo 20190004 celebrado entre el Municipio de Duitama y la Policía Nacional, establece:

“(…) Garantizar que los recursos aportados por el MUNICIPIO sean ejecutados y/o utilizados con arreglo a las previsiones consignadas en el presente convenio. 9) Efectuar oportunamente las solicitudes relacionadas con los seguimientos que en materia de bienes y servicios demanda la Seccional de Tránsito para la ejecución de este convenio. 10) Establecer mecanismos para la distribución y control en la entrega oportuna de los IPAT y de las libretas de comparendos. 11) Capacitar y especializar al personal vinculado a la Policía de Tránsito, dentro de los programas curriculares que adopte al respecto la institución con los recursos entregados por el municipio. 12) Recibir los bienes entregados por el municipio, mediante resolución o acto administrativo de transferencia y entrega en propiedad, dando uso de los mismos de acuerdo al objeto del convenio, los cuales tendrán destinación específica, una vez recibidos por la Policía Nacional, tendrán su respectiva entrada al kárdex.

PARAGRAFO: Los bienes y recursos solicitados por la Policía Nacional mediante el plan de compras, adquiridos y entregados por el municipio, tendrán relación directa con el objeto del convenio.

CLAUSULA TERCERA: COMPROMISOS DEL MUNICIPIO. El MUNICIPIO, mediante el presente convenio interadministrativo se compromete a: 1) Aportar los recursos previstos en el presente convenio en los términos y plazos establecidos en él, para el oportuno cumplimiento de su objeto. 2) Brindar la asistencia, colaboración y apoyo que la Policía requiera para el desarrollo de este convenio. 3) Entregar a la Policía Nacional —

Departamento de Policía Boyacá, en calidad de propiedad o transferencia, y dentro de los plazos establecidos en el plan de compras incorporado en el presente convenio, los equipos, vehículos, instalaciones y demás elementos, que se relacionan en el presente convenio. Los bienes y elementos deberán ser entregados mediante actas, que serán suscritas por el supervisor en representación de la Policía Nacional y el funcionario que designe el MUNICIPIO, en las que se indicarán las especificaciones y destinación de los bienes. (...)

CLAUSULA CUARTA: APORTES. Las partes aportarán para el desarrollo y ejecución de este convenio lo siguiente: 1. Para materializar el objeto del presente convenio EL MUNICIPIO brindará a la POLICIA NACIONAL un apoyo logístico y económico equivalente a la suma de CUATROCIENTOS CUARENTA Y TRES MILLONES DE PESOS (\$443.000.0001oo); y 2. La Policía Nacional, asignará el personal debidamente capacitado (...)

PARAGRAFO PRIMERO: Luego de adquirida la totalidad de elementos y/o servicios antes relacionados, en caso de generarse sobrantes IGUAL o SUPERIOR al uno (1%) del valor del presente Convenio, el Supervisor designado por la Policía Nacional presentará un nuevo Plan de Necesidades al MUNICIPIO por el saldo faltante, que contenga bienes o servicios adicionales requeridos por la POLICIA NACIONAL, el cual deberá ser aprobado previamente por el señor Comandante del Departamento de Policía Boyacá, de modo que sea entregada la TOTALIDAD del monto acordado en el presente Acto, salvo todo saldo mínimo inferior al uno (1%) de los recursos pactados en el presente Acuerdo, el cual quedará a favor del Municipio.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Una vez adquiridos estos bienes por el MUNICIPIO serán entregados a la Policía Nacional — Departamento de Policía de Boyacá, mediante Resolución de transferencia o entrega en propiedad y deben ser insertados en los kárdex e inventarios de la Institución policial. Los bienes y elementos deberán ser entregados mediante actas, que serán suscritas por el supervisor administrativo en representación de la Policía Nacional y el funcionario que designe el MUNICIPIO, en las que se indicarán las especificaciones y destinación de los bienes.

(...)

CLÁUSULA SEXTA: VALOR. El valor del presente convenio se establece por los aportes económicos realizados por parte del MUNICIPIO, los cuales ascienden a la suma de CUATROCIENTOS CUARENTA Y TRES MILLONES DE PESOS (\$443.000.000,oo) moneda legal vigente.

CLAUSULA SÉPTIMA: IMPUTACIÓN PRESUPUESTAL. El aporte que el MUNICIPIO se compromete a efectuar se hará cori cargo al Certificado de Disponibilidad Presupuestal

número 2019000150 del 28 de enero de 2019, Rubro: (cuentas) 22341101,' Descripción: (Nombre) control de la seguridad vial y movilidad, por valor de CUATROCIENTOS CUARENTA Y TRES MILLONES DE PESOS (\$443.000.000,00) moneda legal.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir, revelar y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

(...)

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

##### 6.1.4. 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.

(...)

## 6.2. Reconocimiento de los elementos en los estados financieros

### 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.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos aplicable a Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el Capítulo IV. Ingresos, establece:

#### “1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

##### 1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una

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

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

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

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

(...)

### 1.3. Transferencias

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

(...)

## 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.

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 del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas y en atención a que la copia del convenio interadministrativo celebrado, solicitada y enviada mediante correo electrónico, no se encuentra completa, será el Municipio a quien corresponde realizar el análisis del instrumento, junto con la Policía Nacional, con el fin de develar su esencia económica, a la luz del principio de esencia sobre forma, el cual versa 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”.

En este sentido, la Policía Nacional y el Municipio de Duitama, deben identificar el tipo de ingreso que se constituye para la Policía Nacional, es decir, si los ingresos derivados del convenio atienden a la definición de ingreso con contraprestación o sin contraprestación.

Lo anterior teniendo en cuenta que el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno, establece que los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Estos ingresos pueden surgir de transacciones con y sin contraprestación.

Los ingresos producto de transacciones sin contraprestación son aquellos que se reciben 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.

Estos ingresos 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.

Por el contrario, los ingresos de transacciones con contraprestación son los que se originan en la venta de bienes, prestación de servicios o por el uso que hacen terceros de activos, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

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 se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer



necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

Por lo tanto, si realizado el estudio pertinente al instrumento, se concluye que los recursos recibidos por la Policía Nacional constituyen un ingreso con contraprestación, esta deberá reconocer con un débito el activo que corresponda y un crédito en la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS. Simultáneamente, el Municipio reconocerá mediante un crédito la disminución del activo o la obligación en un pasivo y un débito en la subcuenta 511113-Vigilancia y seguridad de la cuenta 5111-GENERALES 511190-Otros gastos generales.

En caso contrario, si se concluye que los recursos recibidos por la Policía Nacional constituyen un ingreso con contraprestación, esta deberá reconocer con un débito el activo que corresponda y un crédito en las subcuentas respectivas 442807-Bienes recibidos sin contraprestación y/o 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Igualmente, el Municipio reconocerá mediante un crédito la disminución del activo o la obligación en un pasivo y un débito en las subcuentas respectivas 542307-Bienes entregados sin contraprestación y/o 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

\*\*\*

Ver otro concepto N°20182300064091 del 09-01-2019 relacionado con esta clasificación.

\*\*\*

**1.21 INGRESOS -TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES****CONCEPTO N° 20192000006221 DEL 26-02-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden acreedoras-acreedoras de control Cuentas de orden acreedoras-acreedoras por contra Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del bien inmueble recibido en comodato del Municipio de Medellín.

Doctora  
 JOHANA CRISTINA HERNANDEZ GALLO  
 Contratista Contabilidad  
 Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia  
 Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000400-2, del día 08 de febrero de 2019, mediante la cual solicita se conceptúe sobre si es procedente el registro contable efectuado por la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia para la incorporación del “Edificio de Borde” recibido en comodato por parte del Municipio de Medellín, tras la firma del contrato de comodato N° 4600077470 del 19 de octubre de 2018, cuyo propósito es la entrega del bien inmueble para el equipamiento general de educación de la institución de educación superior.

La institución universitaria incorporó el bien inmueble en su información financiera como un activo de la entidad mediante un débito en la subcuenta 164028-Edificaciones de propiedad de terceros, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y un crédito en la subcuenta 442807-Ingresos Recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, al considerar que asume el control de este.

Destaca que no incorporó el activo contra un pasivo, toda vez que cumple con las siguientes condiciones contempladas en el contrato de comodato N° 4600077470 del 19 de octubre

de 2018: i) asumir el pago de los servicios públicos y ii) usar el bien para el equipamiento general de educación.

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

## CONSIDERACIONES

El numeral 5. Principios de contabilidad pública, del Marco conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco normativo para Entidades de Gobierno, define Esencia sobre forma en los siguientes términos: “(...) 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 numeral 6.1.1. Activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, establece:

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

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. (...)”

El numeral 6.2.1. Reconocimiento de activos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, establece 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. (...)”

Los párrafos del 9 al 13 y el párrafo 25 del numeral 1.3. Transferencias, del Capítulo IV. INGRESOS, 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, 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.

#### 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. (...)

### 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 del 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 comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.

- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423- OTRAS TRANSFERENCIAS cuando la entidad receptora o comodataria es otra entidad de Gobierno Ahora bien, cuando la entidad receptora sea una empresa pública o privada, la diferencia se debe registrar debitando la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el Decreto nacional N° 777 de 1992.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, 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

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye lo siguiente:

Cuando una entidad pública, en cumplimiento del cometido estatal a su cargo, cede a otras entidades públicas o recibe de éstas bienes muebles e inmuebles mediante una transacción sin contraprestación, les corresponde a las entidades partícipes del acuerdo, a partir del juicio profesional, determinar según sea el caso, cuál debe reconocer el activo objeto de la transacción, aplicando el tratamiento contable establecido por la Contaduría General de la Nación para la situación respectiva, de conformidad con las conclusiones señaladas en el concepto N° 20162000023571 del 2 de septiembre de 2016, dirigido a la doctora Aura G. Velasco Freyre, Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo, las cuales se encuentran transcritas en la sección de consideraciones de este concepto.

En tal sentido, además de analizar las características definidas para el reconocimiento de un bien como propiedad, planta y equipo, es necesario hacer referencia a los elementos definidos para el reconocimiento de un activo y analizar en la determinación de control que el Marco Conceptual hace referencia, si los riesgos y beneficios asociados al activo han sido transferidos sustancialmente, caso en el cual la entidad cedente no podrá reconocerlo en su situación financiera.

Por lo anterior, si después de la evaluación profesional se establece que el Municipio de Medellín cedió a la institución universitaria una parte sustancial de la vida económica de la edificación entregada en comodato, sin que para su transferencia se impusieran condiciones que de no cumplir podrían llevar a la devolución automática de este, le corresponde a la entidad cedente retirar el bien inmueble mediante un débito en las respectiva subcuenta y cuenta relacionadas con la depreciación y el deterioro acumulado y como contrapartida un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se reconocerá como gasto en el resultado del periodo en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5429-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Alternamente, reconocerá un débito en la subcuenta que corresponde de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otra parte, la institución universitaria deberá incorporar el bien inmueble recibido en comodato mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda al activo recibido de acuerdo con el 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, por el valor de mercado de la edificación o, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no



fue factible obtener alguna de las anteriores mediciones, el bien se mide por el valor en libros que tenía el activo en la contabilidad del Municipio de Medellín.

Ahora bien, si después de la evaluación profesional determinan que la transferencia del bien se da por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, la entidad comodante debe mantener el bien 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.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000002341 del 30-01-2019  
20192000002521 del 01-02-2019  
20192000004231 del 12-02-2019  
20192000011281 del 22-03-2019  
20192000012451 del 01-04-2019  
20192000016871 DEL 09-05-2019

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000019711 DEL 10-05-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Transferencias Propiedad, Planta y Equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de las construcciones de edificaciones en curso cofinanciadas por la nación.

Doctor  
GERARDO ELIECER BURBANO GUERRERO  
Financiero  
Municipio de Santiago  
Santiago-Putumayo

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550001371-2, del 29 de marzo de 2019, en la cual solicita concepto sobre el procedimiento para contabilizar los recursos recibidos por concepto de la construcción del Centro Administrativo Municipal (CAM) cofinanciado por la Nación, así como el reconocimiento del ingreso y los pagos parciales realizados por el Municipio en función de la construcción del mismo.

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

**CONSIDERACIONES**

El municipio de Santiago suscribió Acuerdo interadministrativo de cofinanciación 1774 de 2017 con el Ministerio del Interior con el objeto de "Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el Ministerio del Interior y el Municipio de SANTIAGO-PUTUMAYO para la ejecución de los Estudios, Diseños y Construcción del Centro Administrativo Municipal".

De acuerdo con la cláusula séptima de dicho convenio, el Ministerio realizará 5 desembolsos al municipio para el desarrollo del proyecto objeto del convenio, previo cumplimiento de los requisitos establecidos, de la siguiente manera:

N°	Valor	Requisito
1	\$ 145.068.116	Previa suscripción del convenio, cumplimiento de requisitos de perfeccionamiento y ejecución del mismo, apertura del proceso de selección de los contratistas que elaborarán los estudios y diseños.
2	\$ 684.333.541	Cuando la ejecución de la obra se encuentre en un avance mínimo del 10%, previa presentación de la certificación del supervisor del Convenio designado por el municipio que acredite el avance del 10% de ejecución de obra
3	\$ 622.000.000	Cuando la ejecución de la obra se encuentre en un avance mínimo del 40%, previa presentación de la certificación del supervisor del Convenio designado por el municipio
4	\$ 414.000.000	Cuando la ejecución de la obra se encuentre en un avance mínimo del 70%, previa presentación de la certificación del supervisor del Convenio designado por el municipio
5	\$ 207.000.000	Cuando la ejecución de la obra se encuentre en un avance mínimo del 100%, previa presentación de la certificación del supervisor del Convenio designado por el municipio
	<b>\$ 2.072.401.657</b>	

Por otra parte, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió 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 cuanto a lo relacionado con el reconocimiento y la medición inicial, la Norma de Propiedades, planta y equipo, establece que:

#### “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.

(...)

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

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.

13. Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de una propiedad, planta y equipo que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse como activo apto, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

(...)

15. Los elementos de propiedades, planta y equipo construidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. (...)” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, en lo relacionado con los ingresos, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, 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

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.

(...)

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 del texto).

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala la descripción de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR señala que “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” (Subrayado fuera del texto)

La descripción de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO establece que “Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad”.

Por otra parte, la descripción de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS señala que “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”.

En cuanto a 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”.

## CONCLUSIONES

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

En primer lugar, teniendo en cuenta que con la firma del convenio interadministrativo el Ministerio del Interior se compromete a desembolsar recursos al Municipio de Santiago para para la construcción del CAM, el municipio deberá reconocer un ingreso por transferencia toda vez que corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de un tercero, tal y como lo define la Norma de ingresos sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Por lo anterior, para los recursos recibidos por el municipio de Santiago por parte del Ministerio del Interior para la construcción del CAM, se deberá establecer si estos están o no sujetos a condiciones, es decir, si se requiere que el Municipio los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos deban ser devueltos al Ministerio del interior.

De tal forma que, en el caso en el que dichos recursos no estén sometidos al cumplimiento de condiciones, el municipio los registrará debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando se cumplan los criterios generales para el reconocimiento de la transferencia, es



decir, cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia.

Posteriormente, con el desembolso de los recursos, el municipio registrará la transacción debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por otra parte, si la entidad define que los recursos recibidos para la construcción del CAM están sujetos a condiciones, el municipio los registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Seguido a ello, el municipio reconocerá el ingreso en la medida que cumpla las condiciones asociadas al uso o destinación de los recursos, para lo cual debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Si el municipio no cumpliera con las condiciones para reconocer los recursos como un ingreso por transferencia, mantendrá reconocido el pasivo diferido hasta que realice el reembolso a la entidad correspondiente.

Ahora bien, en cuanto al registro de los pagos realizados por el municipio para la construcción del CAM, la entidad reconocerá inicialmente las obligaciones debitando la subcuenta 161501-Edificaciones de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y acreditará la subcuenta de la cuenta que identifique la obligación generada por la construcción del CAM.

Cuando el Municipio realice el pago de las obligaciones, debitará la subcuenta de la cuenta que identifique la obligación generada por la construcción del CAM y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En el momento en el que la edificación cumpla con las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad, lo reclasificará a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000047201 DEL 10-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro de Transferencias de Gratuidad entre Fondos de Servicios Educativos

Doctora  
 CARMEN ALICIA DÍAZ SILVA  
 Contadora  
 Alcaldía Municipal de Girón - Santander  
 Carrera 25 N° 30 - 32 Parque principal (Código Postal: 687541)  
 Girón, Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2019550002740-2, el día 1º de agosto de 2019, mediante la cual solicita:

“Por medio de la presente y muy respetuosamente me permito solicitar su valiosa colaboración con respecto a la inquietud planteada por los colegios pertenecientes al Municipio de Giron (Sic) con respecto al registro contable por concepto de transferencias de Gratuidad (Resolución 12829) a Instituciones Educativas. Lo anterior obedece a que las instituciones educativas principales recibirán el giro total y a su vez ellas darán giro a otras Instituciones Educativas, los contadores de dichas instituciones solicitan orientación una vez que no quieren caer en doblar información a momento de presentar y consolidar información. Cabe resaltar que la fecha Las (Sic) instituciones receptoras reconocieron una parte como transferencia y la otra parte la llevaron como recaudo de un tercero, sin embargo la Secretaria de Educación hace la observación que las Instituciones Educativas receptoras de la transferencia de los Recursos de Gratuidad serán las encargadas de reportar dicha transferencia en la plataforma SIFSE. Por lo anteriormente expuesto solicitamos su apoyo, con respecto a las directrices a seguir en materia de procedimiento contable.”

Mediante correo electrónico, enviado el 2 de septiembre de 2019, se realizaron las siguientes aclaraciones:

“1. Los colegios a los que refiere en su consulta, para efectos de reporte, ¿llevan contabilidad independiente y luego agregan al municipio?”

Efectivamente cada institución cuenta con su contador quienes elaboran los Estados Financieros con el fin de ser agregados.

2. ¿Cómo opera el flujo de recursos entre los colegios principales y las demás instituciones educativas?

Los recursos girados por el MEN el 26 de abril de 2019 mediante resolución 004284 fueron transferidos a los colegios principales quedando sin giro directo los 2 colegios nuevos que son santa cruz y portal campestre, Los colegios principales recibieron los recursos de estos colegios y transfirieron los recursos a las nuevas instituciones, lo anterior obedeció a que los nuevos colegios debían cargar matrícula con corte a 30 de noviembre de 2018 sin embargo no fue posible dicha información y los recursos pasaron para la siguiente vigencia realizando el giro el MEN a los colegios principales en la vigencia 2019.”

Mediante comunicación vía telefónica el día 5 de septiembre de 2019, la doctora Claudia Juliana de la Secretaría de Educación de Girón, realizó las siguientes precisiones:

1. Los colegios denominados principales, corresponden a los Fondos de Servicios Educativos que cada uno de los colegios administra.

2. La consulta se realiza con el fin de identificar el proceso contable que deben llevar a cabo los Fondos de Servicios Educativos-FSE, que hasta el año 2018, tenían asociados colegios que a partir de enero del 2019, ya se encontraban administrando un Fondo de Servicios Educativos-FSE diferente, y que por esta razón, los FSE previos recibieron no solo los recursos por concepto de gratuidad, destinados a los colegios asociados a este fondo, sino también los recursos de los FSE constituidos en el 2019.

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

## CONSIDERACIONES

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 2.3.1.6.3.2. 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. (Decreto 4791 de 2008, artículo 2)

(...)

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. (...) (Decreto 4791 de 2008, artículo 16).

(...)

SECCIÓN 4 Gratuidad educativa para los estudiantes de educación preescolar, primaria, secundaria y media de las instituciones educativas estatales

Artículo 2.3.1.6.4.6. Destinatarios del giro directo. En consonancia con el artículo 140 de la Ley 1450 de 2011 o la norma que la modifique o sustituya, los recursos del Sistema General de Participaciones que se destinen a gratuidad educativa serán girados por el Ministerio de Educación Nacional directamente a los Fondos de Servicios Educativos de las instituciones educativas estatales.

Parágrafo. Para las instituciones educativas estatales que no cuenten con Fondo de Servicios Educativos, el giro se realizará al Fondo de Servicios Educativos al cual se asocien. (Decreto 4807 de 2011, artículo 6).

El numeral 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

#### “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.”

En este sentido, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 y sus modificaciones, en el capítulo IV. Ingresos, 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. 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.

(...)

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.”

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas aplicable a Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, establece:

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

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

## CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, 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. En tal sentido, respecto al reporte de las transferencias en la plataforma SIFSE, no es competencia de la CGN pronunciarse sobre los aspectos relacionados a los pronunciamientos realizados por la Secretaría de Educación y el uso de la plataforma SIFSE.

Ahora bien, de acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que para determinar el Fondo de Servicios Educativos que debe realizar el reconocimiento de los recursos recibidos del Sistema General de Participaciones en Educación en calidad gratuidad como ingresos, se debe establecer para cuál de estos se cumplen las definiciones de activos e ingresos, contempladas en el Marco Normativo aplicable a las entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones. Para efectos de una mejor identificación, se denominara Fondo de Servicios Educativos base al Fondo original del cual se desprenden los nuevos Fondos, y Fondos de Servicios Educativos derivados, a aquellos que para el año 2019 se separan del Fondo Educativo base.

Los activos son 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. Por otra parte, los ingresos corresponden a los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable, que pueden estar representados en entradas o incrementos de valor de los activos, que dan como resultado aumentos del patrimonio. Dentro de estos, se encuentran los ingresos por transferencias que son aquellos recursos recibidos de terceros sin contraprestación, como los que se reciben de otras entidades públicas.

Teniendo en cuenta que el Ministerio de Educación Nacional realizó el giro de los recursos por concepto de gratuidad con base al valor de las matrículas con corte a 30 de noviembre de 2018, fecha en la cual no se habían oficializado las nuevas instituciones educativas estatales que administrarían los Fondos de Servicios Educativos, le corresponderá tanto al

Fondo de Servicios Educativos base, como a los derivados durante el año 2019, registrar mediante un débito en la subcuenta 133704-Sistema General de Participaciones - Participación para educación, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 440818-Participación para educación, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, el valor de los recursos que efectivamente se le asignen a cada uno.

Una vez el Fondo de Servicios Educativos base reciba la totalidad de los recursos por parte del Ministerio, este tendrá que debitar la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO por el total de los recursos, acreditar la subcuenta 133704-Sistema General de Participaciones - Participación para educación, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, por el valor de los recursos que efectivamente le corresponden a este y acreditar la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por el valor de los recursos que deberá girar Fondos de Servicios Educativos derivados.

Los Fondos de Servicios Educativos derivados, en el momento que el Fondo de Servicios Educativos base reciba los recursos, deberán realizar una reclasificación mediante un crédito a la subcuenta 133704-Sistema General de Participaciones - Participación para educación, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un débito a la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, en atención a que los recursos ya no son adeudados por el Municipio por concepto de transferencia sino por el Fondo de Servicios Educativos base. Para ello, se deberá mantener un adecuado flujo de información entre los fondos.

Por lo tanto, cuando los Fondos de Servicios Educativos derivados reciban los recursos que les corresponden, debitarán la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y cancelarán mediante un crédito la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. De forma simultánea, el Fondo de Servicios Educativos base, cancelará mediante un débito la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000057651 DEL 09-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos-Otras Transferencias Gastos-Otras Transferencias
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los gastos de funcionamiento del Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos BEPS, con cargo a los excedentes financieros de la Administradora Colombiana de pensiones-Colpensiones Ley 1940 de 2018

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° 20195500031772 del 9 de septiembre de 2019, mediante la cual consulta:

El artículo 75 de la ley 1940 de 2018, “Por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1° de enero al 31 de diciembre de 2019”, señaló en el artículo 75, “Durante la vigencia de la presente Ley los gastos de funcionamiento del Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos (BEPS) de que trata la Ley 1328 de 2009 será asumida por la Administradora Colombiana de Pensiones - COLPENSIONES, con cargo a sus excedentes financieros. Dichos gastos entrarán a hacer parte del presupuesto de la administradora.”

Es importante mencionar que aunque la Administradora Colombiana de Pensiones - COLPENSIONES reporta información a la CGN bajo un único código, en la contabilidad de la administradora se presentan dos segmentos, uno para el registro de los recursos propios de la administración del régimen de prima media y otro para el registro de los recursos relacionados con la administración y gastos de funcionamiento del programa BEPS.

Teniendo en cuenta lo anterior, solicita el procedimiento contable a aplicar para el registro de los recursos que ingresan a la contabilidad de la administradora BEPS toda vez que se

han registrado los gastos de funcionamiento del programa BEPS, pero no los ingresos, lo cual está generando una pérdida en este segmento.

## CONSIDERACIONES

La Ley 1151 de 2007 en su artículo 155 creó la Administradora Colombiana de Pensiones (Colpensiones), como una empresa industrial y comercial del Estado del orden nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente; vinculada al entonces Ministerio de la Protección Social, cuyo objeto es la administración estatal del Régimen de Prima Media con Prestación Definida incluyendo la administración de los Beneficios Económicos Periódicos de que trata el Acto Legislativo número 01 de 2005, de acuerdo con lo que establezca la ley que los desarrolle.

Por su parte, el Decreto 309 de 2017 “Por el cual se modifica la estructura de la Administradora Colombiana de COLPENSIONES”, en el Capítulo I señala:

“ARTICULO 1°. NATURALEZA JURÍDICA. La Administradora Colombiana de Pensiones COLPENSIONES, es una Empresa Industrial y Comercial del Estado organizada como Entidad financiera de carácter especial, vinculada al Ministerio del Trabajo, para que ejerza las funciones señaladas en el presente Decreto y en las disposiciones legales vigentes, con la finalidad de otorgar los derechos y beneficios establecidos por el sistema general de seguridad social consagrado en el artículo 48 de la Constitución Política de Colombia.

ARTÍCULO 2°. OBJETO. De conformidad con el artículo 155 de la Ley 1151 de 2007, la Administradora Colombiana de Pensiones - COLPENSIONES, hace parte del Sistema General de Pensiones y tiene por objeto la administración estatal del Régimen de Prima Media con Prestación Definida y la administración del Sistema de Ahorro de Beneficios Económicos Periódicos de que trata el Acto Legislativo 01 de 2005 y las demás prestaciones especiales que determine la Constitución y la Ley, en su calidad de Entidad financiera de carácter especial.

(...)

ARTÍCULO 4°. PATRIMONIO. El patrimonio de la Empresa estará conformado por los activos que reciba para el funcionamiento y la acumulación de los traslados que se hagan de otras cuentas patrimoniales, las transferencias del Presupuesto General de la Nación, los activos que le transfiera la Nación y otras Entidades públicas del orden nacional y los demás activos e ingresos que a cualquier título perciba.

PARÁGRAFO 1°. Para la protección de los derechos de los afiliados, pensionados, ahorradores y beneficiarios de COLPENSIONES y una adecuada y transparente administración de los recursos, no harán parte del patrimonio de COLPENSIONES y tendrán contabilidades separadas, los fondos y cuentas destinados al pago de las pensiones, las prestaciones económicas y los aportes con los cuales estos se conforman. Así mismo, los fondos, cuentas y aportes del sistema de ahorros con beneficios económicos periódicos no harán parte del patrimonio de COLPENSIONES y se contabilizarán en forma independiente.

PARÁGRAFO 2°. Dado el cambio de su naturaleza jurídica, para mantener separados los recursos propios de los que administra, una vez Colpensiones inicie sus operaciones como administradora de los fondos, el Ministerio de Trabajo transferirá directamente a los fondos administrados por Colpensiones los recursos del Presupuesto General de la Nación destinados al pago de las pensiones y prestaciones a su cargo y de los Beneficios Económicos Periódicos de acuerdo con lo establecido en la ley.

PARÁGRAFO 3°. Los excedentes financieros anuales que genere COLPENSIONES en su operación se destinarán a los fondos para el pago de las pensiones de vejez, sin perjuicio de lo dispuesto por el Decreto 4121 de 2011. Para constituir y mantener el capital que determine el Gobierno Nacional, la Administradora Colombiana de Pensiones - COLPENSIONES dispondrá como mínimo de un treinta por ciento (30%) de los excedentes financieros anuales que genere en su operación. Una vez se alcance el capital, la totalidad de los excedentes se destinarán conforme lo dispone este parágrafo.

ARTÍCULO 5°. FUNCIONES En desarrollo de su objeto, la Administradora Colombiana de Pensiones, COLPENSIONES, cumplirá las siguientes funciones:

1. Administrar el régimen solidario de prima media con prestación definida del Sistema General de Seguridad Social en pensiones.

(...)

4 Administrar los Beneficios Económicos Periódicos en los términos que establezcan las normas legales y los reglamentos

6. Administrar, en forma separada de su patrimonio, los recursos correspondientes al régimen de prima media con prestación definida, de conformidad con la ley.

7. Administrar, en forma separada de su patrimonio, el portafolio de inversiones, ahorros y pagos del Sistema de Ahorros de Beneficios Económicos Periódicos, así como los incentivos

otorgados por el Gobierno Nacional para el fomento de esta clase de ahorro a cargo de COLPENSIONES.”

En relación con los excedentes financieros, la Ley 111 de 1996 que compila las leyes 38 de 1989, 179 de 1994 y 225 de 1995, que conforman el Estatuto Orgánico del Presupuesto-EOP, señala:

“ARTÍCULO 3º. Cobertura del estatuto. Consta de dos (2) niveles: un primer nivel corresponde al presupuesto general de la Nación, compuesto por los presupuestos de los establecimientos públicos del orden nacional y el presupuesto nacional.

El presupuesto nacional comprende las ramas legislativa y judicial, el Ministerio Público, la Contraloría General de la República, la organización electoral, y la rama ejecutiva del nivel nacional, con excepción de los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta.

Un segundo nivel, que incluye la fijación de metas financieras a todo el sector público y la distribución de los excedentes financieros de las empresas industriales y comerciales del Estado, y de las sociedades de economía mixta con el régimen de aquéllas, sin perjuicio de la autonomía que la Constitución y la ley les otorga.

A las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta con el régimen de aquéllas, se les aplicarán las normas que expresamente las mencione. (L. 38/89, art. 2º; L. 179/94, art. 1º).”

Esta misma norma determina:

“ARTÍCULO 85. El Departamento Nacional de Planeación y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Dirección general del presupuesto nacional, elaborarán conjuntamente para su presentación al Conpes la distribución de los excedentes financieros de los establecimientos públicos del orden nacional y de las empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta con el régimen de aquéllas.”

ARTÍCULO 97. Los excedentes financieros de las empresas industriales y comerciales del Estado del orden nacional no societarias, son de 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% a la empresa que haya generado dicho excedente.”

De otra parte, el Decreto 4730 de 2005, por el cual se reglamentan normas orgánicas de presupuesto, en el artículo 39 modificado por el artículo 8º del Decreto Nacional 1957 de 2007, señala: “Los excedentes financieros de las Empresas Industriales y Comerciales del

Estado no societarias se liquidarán de acuerdo con el régimen previsto para las sociedades comerciales”. (Subrayados fuera de texto)

Como referencia a la metodología utilizada para la liquidación de los excedentes financieros de las Empresas Industriales y Comerciales no societarias, el documento Conpes 3953 de 2018, señala:

“4.2. Liquidación y distribución de los excedentes financieros de las empresas industriales y comerciales del Estado no societarias del orden nacional. La liquidación de los excedentes financieros para las EICE no societarias se llevará a cabo de acuerdo con lo señalado en las siguientes normas el artículo 451 del Código de Comercio, que establece: “Con sujeción a las normas generales sobre distribución de utilidades consagradas en este libro, se repartirán entre los accionistas las utilidades aprobadas por la asamblea, justificadas por balances fidedignos y después de hechas las reservas legales, estatutaria y ocasionales, así como las apropiaciones para el pago de impuestos.”, Decreto 410 de 1971 y del artículo 2.8.3.3.4 del Decreto 1068 de 2015. Adicionalmente, se realizó un análisis financiero de las empresas, el cual incluyó los resultados operacionales, el nivel de endeudamiento, la rentabilidad y la liquidez, entre otros aspectos. El objetivo de este análisis fue no afectar la capacidad financiera de las mismas y facilitar sus programas de expansión, modernización y desarrollo, garantizando así su sostenibilidad en el mediano y largo plazo.

(...)

Tanto para los establecimientos públicos como para las EICE no societarias se aplicó lo señalado en los artículos 16 y 97 del EOP. Estas normas disponen que a las empresas se les asigne, por lo menos, el 20 % de los excedentes generados.”

En relación con la normatividad contable, el Procedimiento para la agregación de información, diligenciamiento y envío de los reportes de la categoría información contable pública - convergencia, a la contaduría general de la nación, a través del sistema consolidador de hacienda e información pública (chip), incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 159 de 2019, orienta a los responsables de la información financiera de las entidades en el diligenciamiento de los formularios definidos por la Contaduría General de la Nación (CGN) y en el proceso de agregación de información a quienes aplique, el cual en el numeral 3. AGREGACIÓN DE INFORMACIÓN PARA EL REPORTE A LA CGN, señala:

“La agregación es el proceso mediante el cual se suman aritméticamente los saldos y movimientos contables de una entidad (agregadora) con los saldos y movimientos del mismo período de otra entidad (agregada), con el fin de generar saldos agregados y

presentarlos como los de una sola entidad para efectos de reporte a la CGN y demás usuarios que lo requieran.

(...)

### 3.3.1. Agregación del formulario CGN2015\_001\_SALDOS\_Y\_MOVIMIENTOS\_CONVERGENCIA

En el proceso de agregación de este formulario se deben tener en cuenta los siguientes pasos:

- Conformación de la hoja de trabajo. La entidad agregadora debe generar una Hoja de Trabajo de Agregación para este formulario con los saldos reportados por cada una de las entidades agregadas y los propios, la cual es la base para la elaboración del respectivo formulario agregado de saldos y movimientos que es objeto de reporte a la CGN. El proceso se realiza tomando la información individual contenida en el formulario denominado CGN2015\_001\_SALDOS\_Y\_MOVIMIENTOS\_CONVERGENCIA tanto de la agregadora como de las agregadas a nivel de subcuenta.
- Determinación del saldo inicial agregado. Este saldo se obtiene de la sumatoria de los saldos Iniciales reportados por las entidades agregadas y por la agregadora para cada una de las subcuentas objeto de agregación. Es la primera columna de la Hoja de Trabajo de Agregación.
- Agregación de los movimientos débitos y créditos de las entidades partícipes en el proceso. Estos valores se obtienen de la sumatoria de los movimientos débitos y créditos reportados por la entidad agregadora y las agregadas para el trimestre objeto de reporte.
- Eliminación de operaciones recíprocas de las entidades partícipes en el proceso de agregación. Si fueron reportados saldos de operaciones recíprocas entre las entidades que forman parte del proceso de agregación, se debe incluir una columna en la Hoja de Trabajo de Agregación para las eliminaciones, cuyos valores se obtienen de la sumatoria de los saldos recíprocos reportados en las respectivas subcuentas recíprocas.
- Obtención del saldo final. El saldo final corresponde a la suma aritmética del saldo inicial con los movimientos débitos y créditos, menos la columna de eliminaciones, siguiendo las reglas establecidas para el correspondiente formulario.
- Distribución del saldo final en corriente y no corriente. Teniendo en cuenta que la información individual reportada para el proceso de agregación por las entidades agregadas y la agregadora contienen la información distribuida en corriente y no corriente, la entidad agregadora realizará la distribución tomando como base dicha información individual.

- Comprobación de saldos agregados. La entidad agregadora debe realizar las comprobaciones de consistencia en la obtención de los diferentes saldos agregados que conforman la Hoja de Trabajo de Agregación, que sirve de base para el reporte a la CGN a través del sistema CHIP.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el CGC adoptado mediante Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. “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.”

“4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.

#### 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 conformidad con las consideraciones expuestas, es del caso observar los siguientes aspectos al definir el procedimiento contable a aplicar a los gastos de funcionamiento del Servicio Social complementario de Beneficios Económicos Periódicos (BEPS), conforme a lo dispuesto por la Ley 1940 de 2018,

- Para determinar el valor de los excedentes financieros de la Administradora Colombiana de Pensiones-Colpensiones, en su carácter de Empresa Industrial y Comercial no societaria, atenderá lo dispuesto en las normas que regulan el proceso de liquidación de excedentes, como son el Estatuto Orgánico de Presupuesto y el Decreto 1957 de 2007.
- La Ley 1940 de 2018 señaló que los gastos de funcionamiento del Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos-BEPS del período 2019, deben ser asumidos con cargo a los excedentes financieros de la Administradora Colombiana de Pensiones-Colpensiones.

De acuerdo con la normativa del RCP, cuando las entidades que presentan su información a la CGN, agregan información de varias entidades, deben aplicar el Procedimiento para la agregación de información, diligenciamiento y envío de los reportes de la categoría información contable pública - convergencia, a la contaduría general de la nación, a través del sistema consolidador de hacienda e información pública (chip), situación que se asimila al proceso contable por Colpensiones y el Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos-BEPS al llevar de manera independiente sus contabilidades y presentar un único reporte a la CGN.

Una vez que la administradora Colombiana de pensiones-Colpensiones, determine el valor por concepto de excedentes financieros a trasladar para atender los gastos de funcionamiento del Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos-BEPS, los reconocerá como una transferencia, así:



La Administradora Colombiana de pensiones-Colpensiones causa el gasto por transferencias, debitando la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el giro respectivo.

En la contabilidad donde se reconocen los hechos económicos del Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos-BEPS se causa el ingreso acreditando la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, la cual se cancelará con la recepción de los recursos trasladados por la Administradora Colombiana de pensiones-Colpensiones.

Los gastos de funcionamiento del Servicio Social Complementario de Beneficios Económicos Periódicos BEPS serán reconocidos en las cuentas que correspondan a la naturaleza de las erogaciones, afectando la respectiva cuenta por pagar.

Posteriormente, en aplicación del Procedimiento para la agregación de información, se eliminan los saldos de operaciones recíprocas que corresponden a los saldos de las partidas de ingreso y gasto por concepto de transferencias registradas en una y otra contabilidad para obtener el saldo final, el cual corresponde a la suma aritmética del saldo inicial con los movimientos débitos y créditos, menos la columna de eliminaciones.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000068841 DEL 02-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos -Transferencias Gastos - Transferencias Recursos entregados en administración Recursos recibidos en administración
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los recursos entregados para gastos de administración por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo al Patrimonio Autónomo Procolombia, administrado por Fiducoldex. Reconocimiento de los recursos entregados en administración por el P.A. Fontur al P.A. Procolombia.

Doctor

DIEGO ALBERTO OSPINA GUZMÁN

Director de Vigilancia Fiscal para el Sector de Infraestructura

Física y Telecomunicaciones, Comercio Exterior y Desarrollo Regional

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° 20195500039312 del 12 de noviembre de 2019, mediante la cual solicita concepto respecto del procedimiento contable que deben aplicar, en el contexto de la constitución de una fiducia mercantil, el Fideicomitente Ministerio de Comercio Industria y Turismo y el Patrimonio Autónomo Procolombia, en relación con:

1. Transferencia de recursos por parte del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, entregados para atender gastos de funcionamiento del periodo de Procolombia.
2. Ingresos de los recursos transferidos por el Mincit al Patrimonio Autónomo. Al respecto se ha ampliado la solicitud en el sentido de que Procolombia reconoce en el capital fiscal los recursos recibidos del Ministerio.
3. Utilización de recursos por el patrimonio Autónomo.
4. Registro contable del ingreso en Procolombia y del gasto en el Ministerio por los recursos transferidos.
5. En los casos donde un patrimonio (Fontur) entrega recursos a otro (Procolombia), cuál es el procedimiento contable a aplicar, toda vez que en la actualidad, el fideicomiso que

entrega los recursos, realiza registros en el gasto y el que los recibe realiza débitos a la cuenta 29-Recursos recibidos en Administración y/o al gasto, circunstancias que estarían sobrestimando el rubro de gastos en el balance consolidado de la Nación.

Las normas que regulan a Procolombia señalan:

El Fideicomiso Procolombia, fue creado mediante el decreto 2505 de 1991 y se constituyó contrato de Fiducia, suscrito entre la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. Fiducoldex y la Nación a través del Banco de Comercio Exterior Bancoldex. Dicho contrato consta en la Escritura Pública No. 8851 del 5 de noviembre de 1992 de la Notaría Primera del Circulo de Bogotá.

Con el Acta de Junta Asesora No. 233 de fecha 29 de septiembre de 2014, se aprobó el cambio de nombre del patrimonio autónomo, bajo la denominación PROCOLOMBIA.

El decreto 2553 de 1999 mediante el cual se modifica la estructura del Ministerio de Comercio Exterior y se dictan otras disposiciones, reafirma la naturaleza de Proexport. Indicando en el artículo 30. "Naturaleza de Proexport. Proexport es un Patrimonio Autónomo administrado por Fiducoldex, integrado con los recursos destinados a la promoción de las exportaciones y por los recursos provenientes de los servicios remunerados por sus usuarios, en desarrollo del literal d) del artículo 282 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero."

El decreto 663 de 1993 "Por medio del cual se actualiza el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y se modifica su titulación y numeración" en el literal d) del artículo 282, señala: "Constituir o hacerse socio de una sociedad fiduciaria; entregarle en fideicomiso, para constituir un patrimonio autónomo, los bienes a los que se refiere la letra a. del numeral 4. del artículo 280 del presente Estatuto, con destino a la promoción de las exportaciones; y ejercer respecto del fideicomiso los derechos que se describen en el artículo 283 este Estatuto, y los que se reserve en el contrato."

En la página 118 del Manual de Políticas contables del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en relación con los Derechos en fideicomiso, señala: "Los aportes realizados por Mincit a los patrimonios autónomos serán objeto de análisis para determinar si éstos deben ser reconocidos por el patrimonio autónomo ya sea como: ingresos por transferencias, mayor valor de los derechos fiduciarios o como recursos entregados en administración, teniendo en cuenta los siguientes criterios:

a) Las transferencias de recursos a los patrimonios autónomos serán reconocidas como ingresos por transferencias por parte de éstos y como gasto por parte de Mincit, cuando se

identifique en el acto administrativo que las origina, que Mincit no tiene control sobre dichos recursos y que el patrimonio deba disponer de éstos para un objetivo específico.  
(Subrayados fuera de texto)

b) Las transferencias de recursos en los cuales se identifique en el acto administrativo que los origina que: pueden ser ejecutados por el patrimonio autónomo sin restricción alguna (funcionamiento u objeto misional), Mincit mantenga el control y que no obliguen al reintegro de estos ya sea a la DTN o a Mincit, serán reconocidos como un mayor valor de los derechos fiduciarios tanto para Mincit como para los patrimonios autónomos quienes reconocerán estas transferencias directamente en el patrimonio.

c) Las transferencias realizadas a los patrimonios autónomos en las cuales se identifique en el acto administrativo que las originó, la obligación de reintegrar los recursos a la DTN o a Mincit en caso de no ser ejecutados en la forma prevista, serán reconocidos como recursos entregados en administración, en el cual Mincit reconocerá un activo y el patrimonio autónomo un pasivo. Estos recursos serán objeto de legalización teniendo en cuenta la política de recursos entregados en administración.”

Por su parte, en la Nota N° 12 Otros activos, que presenta el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo de los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2018, la entidad presenta un saldo por concepto de Derechos en Fideicomiso por valor de \$1.356.994.465.949,91, el cual incluye los siguientes Patrimonios autónomos:

<b>Nombre P.A.</b>	<b>Código</b>	<b>Valor (\$)</b>
PROCOLOMBIA	44800000	524.201.038.003
FONTUR	923272597	499.648.762.748

## CONSIDERACIONES

La Resolución 156 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"

Indicando:

“Artículo 2o. modificar el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5°. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;

2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada; (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el Capítulo IV Ingresos, en el punto 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. (...)
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, (...)

#### 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.  
(...)
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. (...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 del 3 de octubre de 2018, señala:

“(...) 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. 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. (...)

### 3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

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.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

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. (...)

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

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. (...)

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 (...). 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.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

Para atender a cada una de las preguntas formuladas en su solicitud, es necesario considerar en el contexto de la normatividad aplicable a las entidades de Gobierno, los siguientes aspectos:

Mediante la Resolución 354 de 2007, expedida por la Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación (CGN), se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, en ella se estableció su conformación y en el artículo 5° definió su ámbito de aplicación, artículo que fue modificado por el artículo 2° de la Resolución 156 de 2018, en el sentido de señalar que los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada, se encuentran comprendidos en el ámbito de aplicación del RCP expedido por la CGN.

Ahora bien, respecto de la normatividad contable a aplicar a los negocios fiduciarios que administra Fiducoldex, en comunicación con radicado CGN N° 20182000021001 de 22 de marzo de 2018, la CGN señaló: “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 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.”

Corresponden a Ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos sobre los cuales la entidad adquiere el control y pueden ser medidos con fiabilidad, los cuales serán considerados como transferencias cuando una entidad pública los recibe de otras entidades públicas, y se reconocerán como ingreso en el resultado del período cuando se entregan sin restricción para su uso y destinación.

Los recursos entregados por una entidad a otra para que los administre y desarrolle la finalidad específica, como es el caso de aquellos entregados por Fontur a Procolombia aplicarán el Procedimiento para el registro de los recursos entregados en administración, por tratarse de dos entidades contables que deben aplicar independientemente el RCP.

En consecuencia,

## Preguntas

**1** Transferencia de recursos por parte del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, entregados a Procolombia para atender gastos de funcionamiento del periodo, y

**2.** Ingresos de los recursos transferidos por el Mincit al Patrimonio Autónomo. Al respecto se ha ampliado la solicitud en el sentido de que Procolombia reconoce en el capital fiscal los recursos recibidos del Ministerio.

Los recursos que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entrega al Patrimonio Autónomo para gastos de administración se reconocerán por el Mincit como un Gasto por transferencias y por su parte Procolombia los reconocerá como un ingreso por transferencias, cuando el patrimonio autónomo adquiera el control de los recursos y su entrega únicamente presenta restricción sobre el uso de los recursos, o como un pasivo por transferencia condicionada si requiere para su ejecución atender a estipulaciones particulares, reconociendo el ingreso al momento de cumplir las condiciones pactadas.

En consideración a lo anterior, por la aplicación la nueva regulación contable, específicamente por la Norma de Ingresos sin contraprestación, contenida en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, el traslado de recursos entre entidades públicas se reconocen como Ingresos por Transferencias por lo cual no es viable afectar el Capital fiscal.

Lo dispuesto en el Manual de políticas contables del Ministerio, en relación con las transferencias, cuando señala: “a) Las transferencias de recursos a los patrimonios autónomos serán reconocidas como ingresos por transferencias por parte de éstos y como gasto por parte de Mincit, cuando se identifique en el acto administrativo que las origina, que Mincit no tiene control sobre dichos recursos y que el patrimonio deba disponer de éstos para un objetivo específico.”, es consistente con lo anteriormente expresado.

**Pregunta 3.** Utilización de recursos por el Patrimonio Autónomo.

Los recursos entregados por el Ministerio a Procolombia para Gastos de funcionamiento, serán utilizados por el patrimonio autónomo de acuerdo con los términos y el objeto para el que fueron transferidos.

**Pregunta 4.** Registro contable del ingreso en Procolombia y del gasto en el Ministerio por los recursos transferidos.

Los recursos que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo transfiere, los reconocerá como gasto por transferencias, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-

OTRAS TRANSFERENCIAS, la cual es recíproca con la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS que utilizará el Patrimonio Autónomo Procolombia para registrar el ingreso.

**Pregunta 5.** Cuál es el procedimiento contable a aplicar en los casos donde un patrimonio autónomo (Fontur) entrega recursos en administración a otro (Procolombia), toda vez que en la actualidad, el fideicomiso que entrega los recursos, realiza registros en el gasto y el que los recibe realiza débitos a la cuenta 29-Recursos recibidos en Administración y/o al gasto, circunstancias que estarían sobrestimando el rubro de gastos en el balance consolidado de la Nación.

Cuando una entidad pública entrega recursos a otra en cumplimiento de un convenio de administración de recursos para una finalidad específica y el control sobre los recursos lo mantiene la titular de los recursos, se aplicará por parte de ambas entidades, lo dispuesto en el numeral 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, descrito en las consideraciones.

Por otra parte, es pertinente señalar que en la aplicación del RCP precedente que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, en el contexto del “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente”, los patrimonios autónomos constituidos como fiducia mercantil generaban unos derechos en fideicomiso para la entidad que entregaba los recursos y cuando el patrimonio autónomo se constituía para transferirle los activos de una entidad en liquidación, este no representaba derechos en fideicomiso porque de él surgía una nueva entidad contable que debía reportar de manera independiente a la CGN.

Ahora bien, la Resolución 156 de 2018, precisó que los patrimonios autónomos constituidos por disposición legal, se encuentran en el ámbito del RCP y los diferenció de esta manera de aquellos que incorporan su información con la entidad de la cual dependen, correspondiendo a los primeros reportar la información financiera a la CGN de manera independiente; en consecuencia, el Patrimonio Autónomo Procolombia, debe reportar directamente a la CGN y el Ministerio en su información financiera no debe presentar Derechos en fideicomiso.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000072341 DEL 05-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	2402-Subvenciones por pagar 5424-Subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos entregados a Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	1324-Subvenciones por cobrar 4430-Subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos recibidos del Gobierno Nacional para atender gastos de funcionamiento e inversión

Doctora  
MYRIAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN  
Subcontadora de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación  
Presente

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20195500041172 del 27 de noviembre de 2019, mediante la cual solicita revisar los aspectos técnicos contables relacionados con las cuentas utilizadas por el Tesoro Nacional para registrar los recursos entregados para el pago de gastos de funcionamiento e Inversión a las entidades ESE Instituto Nacional de Cancerología, ESE Sanatorio de Agua de Dios y el Hospital Militar Central.

Con la entrega de los recursos, el Tesoro Nacional utiliza la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y por su parte las entidades que los reciben los reconocen en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, en razón a que son entidades que aplican el Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, lo cual ha generado representativas diferencias en el informe de operaciones recíprocas.

## CONSIDERACIONES

La Norma de Ayudas Gubernamentales y Subvenciones contenida en el Capítulo IV, numeral 2 de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, adoptadas por la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, dispone:

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

(...)

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

(...)

#### 2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. (...)

Por su parte, el CGC aplicado por las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, incorporado al RCP por la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 4430-SUBVENCIONES como: “Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos. (...)

## DINÁMICA

### SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por concepto de subvenciones.”

Por su parte, el CGC aplicado por las Entidades de Gobierno, incorporado al RCP por la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“2402 SUBVENCIONES POR PAGAR,

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 de texto)

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de las obligaciones que se adquieran por concepto de subvenciones.”

“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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de la subvención causada.

SE ACREDITA CON:

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

El reconocimiento de los recursos entregados por la DGCPN a Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, serán reconocidos mediante un débito en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, con crédito a la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Por su parte, las empresas, ESE Instituto Nacional de Cancerología, ESE Sanatorio de Agua de Dios y el Hospital Militar Central, empresas del ámbito de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, quienes reciben los recursos del Gobierno nacional para gastos de funcionamiento e inversión, reconocerán el derecho debitando la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, acreditando la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

De acuerdo con lo anotado, la DGCPN no utilizaría la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS por la entrega de recursos a entidades que aplican el Marco normativo de la Resolución 414 de 2014.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192300076521 DEL 24-12-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Transferencias y Subvenciones Gasto público social
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento en cuenta de resultados del acuerdo suscrito entre Agencia Presidencial de Cooperación Internacional APC – PNUD

Doctor  
OSCAR MIGUEL DÍAZ ROMERO  
Coordinador Financiero  
Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550003620-2 del 17 de octubre de 2019, mediante la cual solicita concepto contable para el adecuado registro, en los estados financieros de la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia APC- Colombia, de los gastos derivados de un acuerdo suscrito entre Agencia Presidencial de Cooperación Internacional APC – PNUD el 05 de diciembre de 2018 y cuyo objetivo general es: "... El programa busca fortalecer la confianza de las víctimas en el Estado colombiano y contribuir a la satisfacción de sus derechos mediante el apoyo a la implementación de los planes integrales de reparación de los sujetos colectivos en 8 zonas de especial interés para el escenario de postconflicto con especiales niveles de afectaciones colectivas.

Las medidas de reparación colectiva priorizadas y categorizadas por sectores para efectos de este programa hacen parte de un proceso de concertación con las comunidades afectadas por parte de la Unidad para las Víctimas y guardan una profunda relación con los daños causados por el conflicto armado. En este sentido, las medidas de reparación colectiva en cabeza del Estado colombiano y objeto de este programa tienen un enfoque transformador, buscan restituir derechos colectivos vulnerados y contribuyen con la generación de confianza en el Estado en tanto que se avanza de manera efectiva con la satisfacción de los derechos de las víctimas ..."

El mencionado acuerdo estructuró el siguiente plan de inversión:



1. Adelantar la recuperación de vías y caminos en el municipio de Granada a través de convites con el apoyo de la administración municipal, del gobierno departamental y nacional.
2. Adecuación de la cancha del corregimiento Pueblo Bello (Antioquia) para generar espacios socio- culturales en la comunidad.
3. Adecuación del parque del corregimiento La Encarnación que incluya un ejercicio de reconstrucción de memoria histórica.
4. Realizar jornadas de formación a 74 juntas de acción comunal en San Carlos (Antioquia) y a organizaciones de base (grupos de mujeres, jóvenes, organizaciones de víctimas).
5. Talleres a líderes y lideresas en el municipio de San Francisco.
6. Adecuación y/o reconstrucción de la placa polideportiva de la Vereda Pocitos
7. Crear una escuela móvil de liderazgo para la comunidad de Puerto López con formación en Derechos humanos, gestión pública y liderazgo.
8. Construcción de la caseta comunal de la Vereda Toconal
9. Adecuación y reparación de las porterías, arcos, iluminación, gradas, pisos y enmallado en la cancha de las Veredas Cuchillón, Chambuscados, Montebello, La Balsita, La Paloma, Chachafrutal
10. Reconstrucción y recuperación del cementerio municipal del corregimiento de Las Palmas
11. Construcción de jagüey comunitario en el corregimiento
12. Construcción de la Cubierta del Polideportivo de la vereda San Isidro del corregimiento El Placer
13. Reconstrucción de la Iglesia del corregimiento
14. Reconstrucción de Dos Jagüeyes comunitarios
15. Recuperación de los mecanismos de comunicación tradicionales como radio rumba, cornetas de carro (pueden ser hoy teléfonos públicos)

Las actividades mencionadas se realizaron en los municipios de Granada, Turbo, Urrao, San Carlos, El Bagre, San Francisco, Dabeiba, San Jacinto, Valle del Guames, Coloso y Ovejas.

Igualmente, dichas actividades contemplan la realización de varios eventos en los municipios en los que se entrega la infraestructura y, como soporte, quedará un Acta de entrega al Municipio.

Adicionalmente, el Programa De Las Naciones Unidas para El Desarrollo (PNUD) cobra una cuota de Admiración correspondiente al 5%.

La Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia – APC dentro de sus procedimientos estableció un documento denominado “Informe financiero”, en el cual se debe reportar la fecha, fuente de financiación, concepto, valor, número de la factura, proveedor, NIT del proveedor, actividad del proyecto y observaciones, el cual es firmado por el contador de la entidad ejecutora.

En la vigencia 2019, han remitido informes sobre la ejecución de gastos, según lo establecido en el formato mencionado anteriormente y en la actualidad se ha venido registrando todo el valor en la cuenta 511109001 Gastos de Desarrollo.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, y a fin de aclarar contablemente los aspectos relacionados con anterioridad, se eleva consulta para identificar la cuenta más adecuada para hacer el registro contable en lo posterior.

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

## **CONSIDERACIONES**

El numeral 4.2.4. Comparabilidad, característica de mejora del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, define:

“La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas. Para que la información financiera sea comparable, elementos similares deben verse parecidos y elementos distintos deben verse diferentes. La comparabilidad de la información financiera no se mejora al mostrar elementos diferentes como similares ni viceversa.

La información es más útil si puede compararse con información de la misma entidad de periodos anteriores y con información similar de otras entidades.”

El numeral 6. Definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, define los gastos como: “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.”

Igualmente, el numeral 6.2.4. Reconocimiento de costos y gastos señala de este Marco Conceptual señala:

“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.

(...)

Si la entidad distribuye bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocerán cuando se entreguen los bienes o se presten los servicios.”

El Catálogo General de Cuentas incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 620 de 2015, modificado por la Resolución 048 de 2019, describe las siguientes cuentas:

“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.

(...)

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.

(...)

#### 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

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico.

(...)

#### 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.”

Las Normas de 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, establecen:

#### “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.”  
(Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, define que los gastos son 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 son reconocidos con la salida o la disminución del valor de los activos o con el incremento en los pasivos, cuando sobre estos existe una contraprestación, sin embargo, también podrán llevarse como gastos los bienes o servicios que la entidad distribuye de forma gratuita, los cuales se reconocerán cuando efectivamente se entreguen los bienes o presten los servicios.

Ahora bien, para determinar la clasificación de dichos gastos es fundamental que la entidad identifique si sobre los hechos recae una contraprestación o no, así como el tercero que los recibe.

Para el caso particular, dado que dentro de las actividades señaladas con el acuerdo de financiación no solo se contempla la entrega de bienes a los municipios, sino también bienes y servicios a víctimas para fortalecer su confianza en el Estado colombiano y contribuir a la satisfacción de sus derechos en el escenario del postconflicto, se atenderá a las descripciones del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno.

Cuando se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios a los municipios, o en general a una entidad de gobierno, el hecho se reconocerá como un gasto por transferencia en las subcuentas respectivas a la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS. En caso de que dentro del acuerdo se haya estipulado la entrega de bienes o prestación de servicios a empresas o terceros distintos a entidades de gobierno, el gasto se reconocerá en las subcuentas correspondientes a la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por otra parte, cuando los bienes entregados o la presentación de servicios estén encaminados 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 entidad deberá reconocer los gastos correspondientes en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL.

Conforme a lo anterior, si la entidad durante el año 2018 registró los gastos únicamente dentro de la subcuenta 511109-Gastos de desarrollo de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES, según la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, se constituye un error en los estados financieros por inadvertencia o mala interpretación de hechos donde se clasificaron erróneamente los gastos.

En atención a que el error se originó únicamente en cuentas de resultado, cuentas que a 1º de enero de 2019 se encuentran en el patrimonio de la entidad en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, no se efectuará registro contable para subsanar el error, en tanto que este únicamente no permite cumplir con la característica de mejora de comparabilidad.

En consecuencia, para efectos de cumplir con característica mencionada, en caso de que el saldo de los gastos objeto de consulta sean materiales, la entidad deberá realizar la reexpresión bajo los parámetros estipulados por la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000023851 del 06-06-2019  
20192000025981 del 17-06-2019  
20192000027631 del 02-07-2019  
20192000030281 del 24-07-2019  
20192000033801 del 13-08-2019  
20192000044191 del 05-09-2019  
20192000044201 del 05-09-2019  
20192000056841 del 04-10-2019  
20192000058901 del 16-10-2019  
20192000062301 del 08-11-2019  
20192000075181 del 11-12-2019  
20192000077761 del 24-12-2019  
20192300081971 del 27-12-2019

\*\*\*

**1.22 INGRESOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

<b>CONCEPTO N° 20192000003461 DEL 08-02-2019</b>
--

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Operaciones interinstitucionales
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro de cuentas por pagar por proyectos desarrollados por las diferentes facultades y financiados por La Universidad.

Doctora  
 MARÍA VICTORIA GRISALES GARCÍA  
 Jefe Gestión contable  
 Universidad Tecnológica de Pereira  
 Pereira-Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550000110-2 del 15 de enero de 2019, mediante la cual consulta: La Universidad Tecnológica de Pereira ha creado proyectos especiales a través de los cuales se prestan servicios a otros proyectos de la Universidad y a externos relacionados con docencia, extensión e investigación, en la cuenta de Gastos de Comercialización y Producción.

La ejecución presupuestal de gastos por los recursos asignados a dichos proyectos se realiza mediante la modalidad sin flujo de efectivo, proceso similar a pagos sin situación de fondos. El flujo de efectivo se realiza cuando la Tesorería realiza el giro a los proveedores y contratistas.

Con base en lo anterior la Universidad pregunta:

- i. Es posible que la Universidad utilice las cuentas contables del grupo 47-¿OPERACIONES INTERINSITUCIONALES Y 57-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES DEL CGC de las Entidades de Gobierno, para efectos de reconocer contablemente la ejecución presupuestal de los proyectos internos citados?
- ii. Si la respuesta a la pregunta i) es afirmativa, ¿Cuáles cuentas contables de los grupos 47 y 57 serían las más adecuadas para realizar el reconocimiento contable de estos proyectos?



ii. Si la respuesta a la pregunta número dos es negativa, ¿Cuáles cuentas contables podrían utilizarse para efectos de reconocer contablemente la ejecución presupuestal de los proyectos internos ya citados?

## CONSIDERACIONES

El CGC para las Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas del Grupo 47-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES, como sigue:

“4705-FONDOS RECIBIDOS, 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.”

“4720-OPERACIONES DE ENLACE, Representa el valor de a) los recaudos efectuados por la tesorería centralizada de los ingresos reconocidos por otra entidad del mismo nivel; b) los recursos recaudados por la tesorería centralizada por obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel; c) las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la tesorería centralizada, y d) los reintegros de los fondos entregados por la tesorería centralizada, que se reciban con posterioridad al cierre del período contable en que dichos fondos fueron girados.”

“4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, Representa el valor de las operaciones realizadas entre entidades para cancelar derechos y obligaciones, sin que exista flujo de efectivo.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

i y ii. Las cuentas relacionadas con las operaciones interinstitucionales son utilizadas en el caso de movimientos contables entre entidades, en donde sus operaciones de recaudo y pago se hacen a través de una Tesorería centralizada que es la encargada del manejo de los recursos.

iii. Para atender a lo solicitado en este punto no fue posible comunicarnos con esa entidad para conocer la forma de organización contable de la Universidad, de manera que, en el contexto de lo expresado en la consulta, solo podemos indicar que en la contabilidad deberán registrar la causación del gasto y de una cuenta por pagar a cada facultad, identificando a nivel auxiliar el proyecto a financiar, pasivos que se cancelarán al momento del giro.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000057961 DEL 10-10-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingreso por operaciones interinstitucionales Gastos por operaciones interinstitucionales
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de las multas y sanciones impuestas por la Superintendencia Nacional de Salud y su recaudo en las cuentas del Tesoro Nacional.

Doctor  
 JAIRO VELÁSQUEZ CHACÓN  
 Subdirector Financiero  
 Superintendencia Nacional de Salud  
 Ciudad

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550003139-2 del 6 de septiembre de 2019, mediante la cual solicita:

“En respuesta a la solicitud de orientación técnica elevada por la Superintendencia Nacional de Salud, la Contaduría General de la Nación genero las indicaciones requeridas a través de comunicación identificada con el No. 20152000042801 del 6 de noviembre de 2015, aclarando entre otros, al tratamiento a seguir frente al “Recaudo en la DTN por las Sanciones Impuestas por la Superintendencia Nacional de Salud” definiendo lo siguiente:

“De acuerdo con lo establecido en el Procedimiento Contable para el reconocimiento y la revelación de las Operaciones Interinstitucionales del Manual de Procedimientos del RCP, se realizan los siguientes registros.

Por tratarse de recursos de la Nación que se originan en las Sanciones impuestas por la Superintendencia, con los dineros que son consignados en Bancos, la DTN genera un documento de recaudo por clasificar por tercero Supersalud para lo cual debita de la Subcuenta 111005-Cuenta Corriente de la Cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 472080- Recaudos, de la Cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Por su parte, la Superintendencia Nacional de Salud, como responsable de este ingreso de conformidad con la ley 1438 de 2011 que la faculta para imponer multas y sanciones, con

el documento de recaudo por clasificar dispuesto por la DTN, cuando se trate de sanciones y multas registra un débito a la Subcuenta 572080- Recaudos, de la cuenta 5720- OPERACIONES DE ENLACE y un crédito a la Subcuenta 140104-Sanciones - De la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Es de precisar que este derecho debió causarse con las resoluciones de liquidación en firme.”

En razón a que la entidad continua con la aplicación del tratamiento indicado, teniendo en cuenta que se mantuvo en el catálogo de cuentas el código contable y la dinámica, en desarrollo del Nuevo Marco Normativo Contable, se hace necesario confirmar la línea técnica señalada al respecto, en consideración a que en el Informe Preliminar de Auditoría de Control Interno se observó indicando que con la expedición del Nuevo Marco Normativo Contable la línea técnica señalada perdió vigencia, refiriendo que las sanciones emitidas por la SNS, cuyo recaudo se encuentran a favor del Tesoro no deben ser objeto de registro en las cuentas por cobrar de la SNS.”

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

## CONSIDERACIONES

El artículo 120 de la Ley N° 1438 de 2011, modificado por el artículo 11 de la Ley N° 1949 de 2019, señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 120. RECURSOS POR MULTAS. Las multas impuestas por la Superintendencia Nacional de Salud serán apropiadas en el Presupuesto General de la Nación como recursos adicionales de la Superintendencia Nacional de Salud.

PARÁGRAFO. Para cada vigencia, el Gobierno nacional determinará el porcentaje del recaudo total por concepto de multas impuestas por la Superintendencia Nacional de Salud que se destinará a la sostenibilidad financiera del Sistema de Seguridad Social en Salud.

De acuerdo con el artículo 6 de la Ley 2462 de 2013 “Por medio de la cual se modifica la estructura de la Superintendencia Nacional de Salud”, la Superintendencia Nacional de Salud tiene entre otras las siguientes funciones:

“31. Sancionar a las entidades territoriales que reincidan en el incumplimiento de los indicadores de gestión en los términos establecidos en la ley, previa evaluación de los informes del Ministerio de Salud y la Protección Social.

34. Adelantar funciones de inspección, vigilancia y control para que las Direcciones Territoriales de Salud cumplan a cabalidad con las funciones señaladas por ley, conforme a

los principios que desarrollan la función administrativa e imponer las sanciones a que haya lugar.

36. Desarrollar el procedimiento administrativo sancionatorio, respetando los derechos del debido proceso, defensa, contradicción y doble instancia, con sujeción al artículo 128 de la Ley 1438 de 2011 y a las demás disposiciones que lo modifiquen o adicionen.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, indica lo siguiente en el numeral 2. del Capítulo I Activos:

## “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.”

El citado Marco Normativo, en el Capítulo IV Ingresos menciona:

### 1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

#### 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.

El Procedimiento Contable para el Registro de las Operaciones Internistitucionales, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución N° 006 de 2017, indica:

#### “1.2. Operaciones de enlace

Las operaciones de enlace se utilizan para el registro del recaudo, por parte de la tesorería centralizada, de derechos de otras entidades por los ingresos devengados y el flujo por las

obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda y préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel y, en consecuencia, sirven en las entidades para cancelar derechos y reconocer obligaciones.

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

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

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Considerando que la Superintendencia Nacional de Salud (SNS) es la entidad que tiene la facultad legal de exigir el pago de las deudas por concepto de las multas y sanciones que impone gracias a la facultad que le otorga la legislación, y por lo tanto es poseedora del derecho de cobro, entonces, cuando no proceda ningún recurso frente a la decisión sancionatoria, la entidad deberá reconocer una cuenta por cobrar en la subcuenta 131102-Multas o 131104-Sanciones, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, contra un ingreso sin contraprestación en la subcuenta 411002-Multas o 411004-Sanciones, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Cuando el deudor realice el pago de la sanción a las cuentas del Tesoro Nacional, las entidades deberán aplicar el Procedimiento Contable para el Registro de las Operaciones Interinstitucionales, reconociendo una operación de enlace mediante la cual la tesorería centralizada deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, y acreditar la subcuenta 472080-Recaudos, de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE. Por su parte la SNS deberá debitar la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y acreditar la subcuenta 131102-Multas o 131101-Sanciones, de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000060891 DEL 25-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Operaciones interinstitucionales
	<b>SUBTEMAS</b>	Efecto neto de las operaciones interinstitucionales en el resultado y en el patrimonio

Doctor  
SANTIAGO SÁNCHEZ PEÑA  
Jefe Coordinación de Contabilidad-Función Recaudadora  
Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas  
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550003516-2, mediante la cual solicita se expliquen los motivos por los cuales se genera patrimonio negativo y capital fiscal negativo al realizar el registro de operaciones de enlace entre la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN-Función recaudadora y el Tesoro Nacional. Lo anterior, con el fin de dar claridad a los entes de control y demás lectores de los estados financieros.

Sobre el particular, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 1 del Decreto 1071 de 1999 establece la naturaleza y régimen jurídico de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN como una "(...) unidad administrativa especial del orden nacional de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público".

Frente a la competencia de la DIAN, el artículo 1 del Decreto 4048 de 2008 determina que "La administración de los impuestos comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias". (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el artículo 33 del Decreto 4712 del 15 de diciembre de 2008 establece la estructura de la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público e indica entre otras funciones la de: “Definir y ejecutar las operaciones de tesorería que se consideren necesarias para la gestión eficiente de los recursos manejados por la Dirección bajo criterios de seguridad y liquidez, (...)”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el artículo 354 de la Constitución Política establece 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)

En relación con la normativa contable pública, el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) define la “entidad contable pública” como:

69. “Para efectos del SNCP<sup>1</sup> 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 (...).
71. Para todos los efectos del Régimen de Contabilidad Pública, son funciones de cometido estatal las actividades desarrolladas por la entidad contable pública, relacionadas, entre otras, con el diseño, ejecución y administración de la política pública; la producción y provisión de bienes y servicios públicos en condiciones de mercado o de no mercado; la redistribución de la renta y la riqueza; la preservación del medio ambiente; la promoción de la estabilidad y el crecimiento económico; la salvaguarda de los derechos individuales y colectivos, el orden público, la defensa y la seguridad nacional; el desarrollo y aplicación de las leyes; la administración de justicia; el cumplimiento y preservación del orden jurídico; la gestión fiscal; y la coordinación, regulación y participación en la actividad económica”. (Subrayado fuera de texto)

<sup>1</sup> Sistema Nacional de Contabilidad Pública



Respecto de la caracterización de las entidades de gobierno, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que “Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. (...)”

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. (...)”. (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el numeral 1.2.1 de La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que “Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto”.

Por su parte, el numeral 1 del Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que: “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.” (Subrayado fuera de texto)

Además, el numeral 1.2. Operaciones de enlace del citado procedimiento establece que “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”. (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones precedentes, me permito manifestarle lo siguiente:

En primer lugar, es preciso señalar que tanto la DIAN-Función recaudadora como el Tesoro Nacional están definidas como entidades contables públicas, es decir, deben desarrollar el

proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

Estas entidades contables públicas cumplen funciones de gobierno si se advierte que la función principal de la DIAN-Función recaudadora es la gestión fiscal, esto es, la administración de los impuestos que comprende entre otros, su recaudación, cobro, devolución, sanción; por su parte, el Tesoro Nacional tiene como función principal definir y ejecutar las operaciones de tesorería. Por tanto, ambas entidades contables públicas se caracterizan por no tener ánimo de lucro.

Por la forma como están organizadas las funciones de las dos entidades (DIAN y Tesoro Nacional) y la manera como deben desarrollar el proceso contable independiente para reconocer sus operaciones y garantizar la representación fiel de los hechos económicos, tal como lo dispone el Marco normativo para Entidades de Gobierno, los recaudos efectuados por la tesorería centralizada (Tesoro Nacional) respecto de los ingresos reconocidos por la DIAN y las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de los mismos se relacionan a través de las denominadas “Operaciones de enlace”.

Las operaciones de enlace son el mecanismo mediante el cual la tesorería centralizada (Tesoro Nacional) registra los recaudos efectuados de los ingresos u obligaciones reconocidos por otra entidad del mismo nivel (en este caso DIAN) y a su vez permite la disminución del derecho. Estas operaciones de enlace están clasificadas en el Catálogo General de Cuentas en los grupos 47-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES y 57-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES. En este sentido, es importante precisar que las operaciones de enlace aplican a todas las entidades que generan ingresos que son recaudados por una tesorería centralizada y no de manera específica para la DIAN.

Ahora bien, de acuerdo con la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocen como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto en un periodo posterior, lo que origina que con el registro de la operación de enlace por el recaudo de los anticipos y retenciones se dé lugar a un resultado patrimonial negativo de la entidad (individualmente considerada), hasta tanto se liquide como ingreso por impuestos.

En el proceso de consolidación que desarrolla la CGN, en cumplimiento de sus funciones constitucionales y legales, las operaciones de enlace se eliminan en el consolidado del Balance General de la Nación y el efecto neto en el resultado del ejercicio y en el patrimonio de este consolidado es cero.

Por lo anteriormente señalado, el resultado del ejercicio y patrimonio negativos de la DIAN-Función recaudadora no se origina en pérdidas operacionales sino en el registro de las operaciones de enlace. Por lo que, con el fin de facilitar la lectura de los estados financieros a los usuarios de la información, la DIAN podrá retomar los argumentos anteriormente señalados para justificar el resultado del ejercicio y patrimonio negativos.

\*\*\*

Ver otro concepto relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000841 del 14-01-2019

20192000030351 del 24-07-2019

20192000062301 del 08-11-2019

\*\*\*

**1.23 OTROS INGRESOS****CONCEPTO N° 2019200002921 DEL 06-02-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos de transacciones con contraprestación Otros ingresos-Financieros
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de intereses de mora por arrendamiento de inmuebles.

Doctora  
OLGA ROCIO GIL QUINTERO  
Líder del Programa de Contaduría  
Alcaldía de Medellín  
Medellín

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550000196-2 del 24 de enero de 2019, mediante la cual consulta si lo indicado en el concepto 20182000021281 del 23 de marzo de 2018 en lo relacionado con los intereses de mora aplica para los intereses de ingresos con contraprestación, ejemplo sobre cartera por arrendamiento de inmuebles.

**CONSIDERACIONES**

El Marco conceptual de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de las Entidades de Gobierno contenido en la Resolución 533 de 2015, en relación con el reconocimiento de los Ingresos dispone:

“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.

### 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.”

De otra parte, la Norma de INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN señala:

#### “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. (Subrayados fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

En atención a lo indicado en el Marco conceptual para las Entidades de Gobierno, los ingresos se reconocerán en el estado de resultados cuando el hecho económico cumple la definición de ingreso, esto es que tenga la probabilidad de generar una entrada de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

En relación con la probabilidad, como condición para el reconocimiento, esta se tomará en cuenta con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros llegarán a la entidad. Al evaluar el grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros por concepto de los intereses de mora, a partir de la evidencia disponible cuando se preparen los estados financieros, se determinará si por este concepto se justifica el reconocimiento de la cuenta por cobrar y del ingreso o si dicho reconocimiento se realiza simultáneamente en el momento del pago, acciones que deberán definirse en las políticas de la cartera por ingresos de transacciones con contraprestación y mientras que las incertidumbres permanezcan se procederá a revelarlos en cuentas de orden como un activo contingente.

De ser reconocido el ingreso y la cuenta por cobrar por intereses de mora, en caso de indicios de deterioro por incumplimiento en el pago, estas serán objeto del cálculo de pérdida por deterioro.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000026541 DEL 19-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos-Aportes sobre la nomina Patrimonio-Resultado de ejercicios anteriores
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento aportes sobre la nomina por concepto del 0.5% para las Escuelas industriales e Institutos técnicos.

Doctora  
CLAUDIA YANETH SILVA PÉREZ  
Coordinadora Grupo Gestión Contable  
Escuela Superior de Administración Pública  
Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001975-2 del 21 de mayo de 2019, mediante la cual solicita concepto para el reconocimiento contable del aporte a la nómina del periodo de diciembre que es realizado a la ESAP por parte de: la Nación, Departamentos, Distritos Especiales, municipios, concejos y personerías municipales y que corresponde al 0.5% del monto de las nóminas de estas entidades, de conformidad con lo establecido en el capítulo I de la Ley 21 de 1982.

Lo anterior debido a que la entidad de control observó en la auditoría financiera ESAP vigencia 2017, adelantada por la Contraloría Delegada para el Sector Social, que el procedimiento utilizado por la Entidad para el reconocimiento de los ingresos del mes de diciembre por estos recursos, se basa en un valor estimado.

**CONSIDERACIONES**

La Ley 21 de 1982 Por "Por la cual se modifica el régimen del Subsidio Familiar y se dictan otras disposiciones", señala:

"(...)

Artículo 8º. La nación, los departamentos, intendencias, comisarías, el Distrito Especial de Bogotá y los Municipios deberán, además del subsidio familiar y de los aportes para el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), efectuar aportes para la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP) y para las Escuelas Industriales e Institutos Técnicos Nacionales, Departamentales Intendencias, Comisariales, Distritales y Municipales.

Artículo 9º. Los empleadores señalados en los artículos 7º y 8º de la presente ley, pagarán una suma equivalente al seis por ciento (6%) del monto de sus respectivas nóminas, que se distribuirán en la forma dispuesta en los artículos siguientes:

Artículo 10º. Los pagos por concepto de los aportes anteriormente referidos se harán dentro de los diez (10) primeros días del mes siguiente al que se satisface.

Artículo 11º. Los aportes hechos por la nación, los departamentos, las intendencias, las comisarías las Comisarías, el Distrito Especial de Bogotá y los municipios, tendrán la siguiente destinación:

- 1º. El cuatro por ciento (4%) para proveer el pago del subsidio familiar.
- 2º. El medio por ciento (1/2 %) para el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), destinado a programas específicos de formación profesional acelerada, durante la prestación del servicio militar obligatorio.
- 3º. El medio por ciento (1/2%) para la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP).
- 4º. El uno por ciento (1%) para las Escuelas Industriales e Institutos Técnicos Nacionales, Departamentales, Intendenciales, Comisariales, Distritales o Municipales.
- (...)

Artículo 41. *Las Cajas de Compensación Familiar tendrán entre otras, las siguientes funciones:*

- 1º. *Recaudar, distribuir y pagar los aportes destinados al subsidio familiar, Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), Escuela Superior de Administración Pública (ESAP), las escuelas industriales y los Institutos Técnicos en los términos y con las modalidades de la ley.(...)*

Artículo 42. *Los recaudos hechos por las Cajas de Compensación Familiar con destino al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y la Escuela Superior de Administración Pública (ESAP) serán girados a la respectiva entidad dentro de los veinte (20) días del mes siguiente a aquél en que se hubieren recibido. Los aportes con destino a las escuelas industriales e Institutos Técnicos, serán girados dentro del mismo término a la cuenta que disponga el Ministerio de Educación Nacional. Las Cajas de Compensación Familiar podrán descontar del total de los aportes recaudados para el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) el medio por ciento (1/2%) autorizado para gastos de administración.”*

*En relación con la regulación contable para las entidades de Gobierno, el Marco conceptual contenido en la Resolución 533 de 2015, hace referencia a que la información financiera preparada por las entidades debe ser útil, esto es que cumplan con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, así como con las pautas básicas o principios de contabilidad, en las diferentes etapas del proceso contable de los cuales es*



pertinente hacer referencia a los principios de Devengo y de Período contable, definidos como:

“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”

Esta misma normatividad en relación con los elementos de los estados financieros, señala:

#### “6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

#### 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 (...)

### 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. (...)”

Por su parte, la Norma de Ingresos sin contraprestación contenida en el Anexo de la Resolución 533 y sus modificaciones, en el numeral 1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones, señala:

“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.

29. Cuando la liquidación y pago de los aportes sobre la nómina se presente en el periodo contable posterior a la ocurrencia del hecho económico y antes de la fecha de autorización de los estados financieros, el ingreso se reconocerá en el periodo en el que se genere el hecho económico. Lo anterior, en concordancia con lo definido en la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con lo estipulado en la Norma de Ingresos para las entidades de Gobierno, en los Ingresos sin contraprestación están incluidas las retribuciones a las cuales corresponden los aportes sobre la nómina, que son registrados en la contabilidad cuando presentan una medición fiable y el ingreso como el derecho de cobro se originan en las liquidaciones privadas presentadas por las entidades obligadas a realizar el aporte, afectando al

reconocer el ingreso la subcuenta 411403-ESAP de la cuenta 4114-APORTES SOBRE LA NÓMINA.

En el evento que la liquidación de la obligación a pagar por las entidades la efectúa directamente la ESAP, se tratará de una liquidación oficial o acto administrativo que dará lugar al reconocimiento del ingreso cuando tal liquidación oficial o acto administrativo quede en firme.

Ahora, para el registro del aporte del último mes del año, es pertinente atender la regulación contable en lo referente al período contable, definido como el tiempo máximo en el cual la entidad mide los resultados de sus hechos económicos del 1 de enero al 31 de diciembre, así como atender a lo dispuesto en el principio de Devengo, según el cual los ingresos se reconocerán en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produzca el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos y cuando las operaciones inciden en el resultado del ejercicio.

Conforme a lo anotado, la ESAP reconocerá el ingreso en el resultado del período por concepto de los aportes del medio por ciento (1/2 %) realizados por las entidades obligadas, con base en las liquidaciones presentadas por estas cuando se conozcan antes de la autorización de los estados financieros, en concordancia con lo definido en la Norma de hechos ocurridos después del período contable. En caso contrario, al evidenciarse y formalizarse un hecho económico de un período contable y ya efectuado el cierre contable de este, el ingreso se registrará afectando la cuenta de patrimonio 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, en razón a que no es posible registrarlo en el estado de resultados de ese período contable.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192300063261 DEL 18-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Ingresos de transacciones sin contraprestación Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las erogaciones asociadas a inmuebles recibidos en compensación. Reconocimiento del costo de los avalúos.

Doctora

REINA UBALDA PEÑA CABULO

Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia- Corporinoquia

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 20195500028342 del 27 de agosto de 2019, mediante la cual pregunta si los gastos legales de escrituración, gastos de notariado, impuestos y registro en instrumentos públicos, asociados a un terreno recibido en compensación y que son pagados por el tercero que compensa se deben reconocer como mayor valor del activo.

Además solicita conocer si los avalúos realizados a un activo, que son pagados por la entidad se deben reconocer como mayor valor del activo.

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

### CONSIDERACIONES

La Norma de Propiedades, planta y equipo, contenida en el Capítulo I Activos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexa a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, señala lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (...)

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 ... ; 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. (...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Norma de Bienes de Uso Público contenida en el Capítulo I Activos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 y sus modificaciones, establece:

## 11. BIENES DE USO PÚBLICO (...)

### 11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de terrenos y materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. (...)

11. 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 de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

### **1. Reconocimiento de las erogaciones asociadas a los terrenos recibidos en compensación:**

Teniendo en cuenta que los costos y gastos de escrituración, notariado, impuestos y registro en instrumentos públicos los asume el tercero que está obligado a realizar la compensación a la Corporación, y que no constituyen un costo para la entidad, entonces no formarán parte del valor del activo. La entidad se debe considerar que para la medición del activo se debe remitir a la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

### **2. Reconocimiento del costo de los avalúos:**

Con respecto al valor pagado por los avalúos realizados a los activos de la entidad, si esta no es una erogación necesaria o imprescindible para colocar el activo recibido en condiciones de uso, no se debe reconocer como un mayor valor del activo, teniendo en cuenta que únicamente se considera costo de las propiedades, planta y equipo o de los bienes de uso público, aquellos directamente atribuibles al activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que el valor de un avalúo puede ser parte del costo de la adquisición de suelo o de predios, cuando la entidad debe disponer de ese dato como elemento fundamental para determinar el valor que debe pagar para satisfacer la obligación frente al tercero, en el caso de un proceso de compra.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000075521 DEL 12-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros ingresos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable del ingreso recibido de terceros por el derecho de uso de un local comercial, en ausencia de un contrato de arrendamiento.

Doctor

SANTIAGO ARBELÁEZ OSUNA

Coordinador Grupo Interno de Trabajo de Administración de Bienes

Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500040502, del 20 de noviembre de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“• El Edificio Murillo Toro, propiedad del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, cuenta con 10 locales comerciales, ubicados en la calle 13 entre carreras 7a y 8a del primer piso.

• El 30 de julio y el 8 de agosto del año 1991, la Administración Postal Nacional-ADPOSTAL suscribió los contratos de arrendamiento No. 041 y 047 para los locales 7 y 9; respectivamente, con vigencia de 3 años y cuyo canon de arrendamiento se estipuló por la suma de \$50.000 (los primeros 6 meses) y \$60.000 (vigencia de 1992). Así mismo, se acordó que el canon se ajustará en 20% cada 1 de enero de los años 1993 y 1994.

• Con el Decreto No. 2853 de 25 de agosto de 2006, el Gobierno Nacional ordenó la supresión y dispuso la liquidación de la Administración Postal Nacional-ADPOSTAL, razón por la cual fueron cedidos por parte de entidad adscrita al entonces Ministerio de Comunicaciones — hoy Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, los derechos que como arrendador se derivaron de los contratos de arrendamiento mencionados, notificación que se realizó mediante registros 690922 y 690924, ambos del día 17 de diciembre de 2013.

• No se suscribieron nuevos contratos de arrendamiento cuando los citados terminaron y, en consecuencia, con los registros números 777786 y 777783 de fechas 05 de diciembre de

2014, el Mintic solicitó la restitución de los locales 7 y 9; respectivamente. Lo anterior, de conformidad con lo establecido en el artículo 157 del Decreto 222 de 1983 que estipula que los contratos de arrendamientos no son prorrogables, razón por lo cual los mismos debieron ser restituidos al término del contrato.

- Siendo infructífera la diligencia de restitución de los locales comerciales, la Coordinación de Procesos Judiciales y Extrajudiciales de la Oficina Asesora Jurídica del Mintic, presentó acción de controversia contractual con fechas 16 de julio de 2018 (Local 7) y 6 de julio de 2017 (Local 9), con el fin de lograr la restitución de los locales; así como los pagos de los cánones de arrendamiento adeudados y los incrementos que establecen los respectivos contratos, junto con los intereses legales que se hayan causado desde la fecha de su terminación, si hubiere lugar a ello.

- De este modo, desde la terminación de los contratos, los locales 7 y 9 están siendo ocupados irregularmente por los antiguos arrendatarios de la extinta ADPOSTAL sin que medie contrato de arrendamiento; sin embargo, dichos ocupantes han venido consignando sumas de dineros de manera periódica desde la terminación del contrato. (...)

- Así las cosas y mientras se encuentran en curso los procesos judiciales, dichos dineros son registrados en la cuenta de 4.8.08.90.001-Otros Ingresos Diversos, teniendo en cuenta que las entradas ahí registradas representan los ingresos de la Entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.

En virtud de lo anterior, se solicita a la Contaduría General de la Nación, conceptuar sobre:

1. Informar si es procedente mantener en la cuenta contable 4.8.08.90.001- Otros Ingresos Diversos, los dineros consignados por los ocupantes de los locales No. 7 y 9, toda vez que sobre los mismos no se encuentra vigente contrato de arrendamiento.

2. En caso negativo, se necesita conocer el tratamiento contable que se le debe dar a estos recursos, indicando a través de que cuenta se deben registrar dichos ingresos.”

## CONSIDERACIONES

El Consejo de Estado mediante Sentencia N° 29851, con fecha del 29 de octubre de 2014, expuso:

“(…) la Sala reitera la jurisprudencia vigente en el sentido de que en el contrato de arrendamiento estatal no tiene lugar la cláusula de prórroga automática, ni la renovación tácita prevista en el artículo 2014 del Código Civil. (...)



En realidad, tanto la cláusula de prórroga automática del contrato estatal de arrendamiento de inmuebles, como la renovación expresa del contrato se han visto limitadas en la contratación estatal, tanto en vigencia del Decreto 150 de 1976 como bajo el Decreto-ley 222 de 1983 y en la Ley 80 de 1993, en cuanto que en los dos primeros estatutos contractuales se fijó un plazo máximo de vigencia del contrato y en la Ley 80 de 1993 se fijó un valor máximo de la adición, al paso que la renovación tácita del contrato de arrendamiento no ha tenido cabida frente al contrato estatal por razón de la formalidad escrita exigida para la existencia del contrato y por lo tanto para sus modificaciones.

Para detallar el último aspecto comentado, se recuerda que en el derecho de la contratación entre particulares prima la consensualidad de formas, la cual implica que como regla general las partes pueden expresar su voluntad de cualquier manera, siendo ella la fuente directa de las obligaciones y en el mismo sentido, la conducta de las partes puede ser constitutiva de un acuerdo contractual o de su modificación, cuestión que sufre algunas modificaciones importantes en el campo de la contratación estatal y en particular en cuanto corresponde al contrato de arrendamiento estatal, cuya regla se ha ido consolidando bajo la exigencia del contrato escrito, de manera que ni la conducta de las partes ni los pactos verbales resultan idóneos para generar un contrato estatal y, bajo esta misma regla, tampoco se ha aceptado que el contrato pueda ser modificado por otra vía que la del escrito, al punto que en la normativa vigente es claro que como regla general el contrato estatal no existe si no consta por escrito (...)

Igualmente, el Consejo de Estado se ocupó de precisar que el contrato de arrendamiento se extingue por el vencimiento del plazo pactado y su vigencia no se extiende por el hecho de que el arrendatario continúe con el uso del inmueble arrendado:

“El contrato de arrendamiento se extingue al producirse la expiración del plazo, momento mismo en el cual se hace exigible la obligación del arrendatario (deudor), consistente en restituir el bien y, en consecuencia, surge el derecho del arrendador (acreedor) de adelantar las acciones pertinentes para obtener el cumplimiento de la obligación, si el arrendatario no satisface la prestación de restitución, acción que no podía ejercer antes del vencimiento del plazo contractual por ser inexigible la obligación, toda vez que estaba sometida a la llegada de esa fecha (plazo suspensivo). El no cumplimiento de la obligación de restitución del bien arrendado por parte de arrendatario, al término del contrato, en manera alguna puede tener el efecto jurídico de extender el vínculo contractual indefinidamente, hasta el momento en que se de el (Sic) cumplimiento de la obligación de restitución, puesto que tal vínculo se extingue así subsistan algunas de las obligaciones que se originaron en él.” (...)”  
(Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, instaura:

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 484 de 2017 y sus modificaciones, establece:

#### “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. (...)

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. (...)

33. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendador seguirá reconociendo el activo arrendado, de acuerdo con su clasificación, la cual corresponderá a propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles.

34. El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos) de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben de tal forma. Lo anterior, salvo que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado.”

#### CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y

procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, aunque entre el Ministerio y los terceros que ocupan los locales comerciales no existe jurídicamente un contrato de arrendamiento, en cumplimiento del principio contable de esencia sobre forma, donde los hechos económicos se reconocen atendiendo a su esencia económica con independencia de la forma legal que da origen a los mismos, los pagos periódicos recibidos por el Ministerio se reconocerán como un ingreso por arrendamiento en la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, dado que corresponden a una contraprestación por el derecho de uso de los bienes inmuebles por parte de terceros.

Realizar el anterior reconocimiento contable no conlleva a que se configure jurídicamente un contrato de arrendamiento, pues el reconocimiento contable de los hechos económicos no genera nuevos hechos jurídicos.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N°	20192000000301 del 09-01-2019
	20192000002911 del 06-02-2019
	20192000003371 del 08-02-2019
	20192000006301 del 26-02-2019
	20192300004161 del 26-02-2019
	20192000010701 del 19-03-2019
	20192000010961 del 20-03-2019
	20192000011101 del 21-03-2019
	20192000025981 del 17-06-2019
	20192000028661 del 11-07-2019
	20192000031341 del 05-08-2019
	20192000032711 del 12-08-2019
	20192000036751 del 23-08-2019
	20192000039991 del 02-09-2019
	20192000061751 del 07-11-2019
	20192000068901 del 02-12-2019
	20192000077751 del 24-12-2019
	20192300079801 del 26-12-2019

\*\*\*

**1.24 GASTOS-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN****CONCEPTO N° 20192000015871 DEL 03-05-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos de administración y operación Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Registros contables por la compra de combustible para el suministro a los vehículos que prestan el servicio a la cárcel.

Doctor

FAUSTO GERMÁN SERRANO ARIAS.

Almacén Establecimiento Penitenciario y Carcelario de Cali.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°2019550001516-2 del 10 de abril de 2019, en la cual solicita se le indique como se registra la compra de combustible en el almacén y como es el mecanismo del gasto.

Mediante correo electrónico el consultante manifestó que se refiere a un contrato suscrito por el INPEC con una empresa o estación de servicio para el suministro de combustible de los vehículos adscritos a la cárcel, combustible que no ingresa al almacén y por tanto no se cuenta con el registro de la cantidad de galones comprados ni se conoce el precio, y tampoco se descuenta consumo diario, es decir no existe ningún control por parte de la sección que lo debería realizar. Además, señala que solamente se realiza el trámite de pago.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 4° de la Ley N° 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, señala:

“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 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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Resolución Nº 525 del 13 de septiembre de 2016, emitida por la Contaduría General de la Nación “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, con relación a los documentos soportes de la contabilidad, señala:

### “3 SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios; para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

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

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es autentico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es integro 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.

### 3.1 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...” (Subrayado fuera de texto)

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera, del Marco normativo para Entidades de Gobierno, Resolución 533 de 2015, en los numerales 6.1.5, 6.2.2 y 6.2.4, señala lo siguiente:

#### “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)

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. 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 de texto)

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

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)

## 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 planteados en su consulta.

Por tanto, no es de competencia de la CGN determinar la forma de controlar el ingreso y consumo del combustible adquirido, 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. Por tanto, corresponde a la entidad definir los procedimientos administrativos que permitan medir y controlar cantidades compradas y consumidas del combustible, así como los documentos que soportar los registros contables, en consonancia con lo dispuesto en Resolución N° 193 de 2016 sobre el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable y el Procedimiento sobre el Proceso Contable y Sistema Documental anexo a la Resolución N° 525 de 2016.

Ahora bien, desde la perspectiva contable, si la adquisición del combustible se efectúa en el contexto de un contrato de adquisición de bienes y servicios, donde el pago se efectúe de manera anticipada, este hecho económico se debe registrar mediante un débito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. En la medida que la estación de servicio suministre el combustible a los vehículos del INPEC, deberá causarse la amortización respectiva del gasto pagado por anticipado, mediante el registro de un débito en las subcuentas 511146-Combustibles y



lubricantes de la cuenta 5111-GENERALES, con crédito a la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. Lo anterior con base en los documentos soporte que evidencien la entrega de combustible por parte de la Estación de servicios que lo suministra.

Por su parte si el pago se efectúa en forma posterior al suministro del combustible, debe registrarse como Gastos en el resultado del periodo, en la subcuenta 511146-Combustibles y lubricantes de la cuenta 5111-GENERALES, con crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, la cual se cancela con el respectivo pago.

Para cualquiera de los dos escenarios anteriormente expuestos, es indispensable que la Entidad adopte las medidas administrativas y de control y soporte documental pertinentes, a efectos de garantizar la medición fiable de los hechos económicos y su oportuno reconocimiento contable.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000028331 DEL 09-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos de administración y operación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de recursos adquiridos para entregar de forma gratuita en cumplimiento con de las actividades misionales de la entidad. Reconocimiento contable de las erogaciones por estímulo de corresponsabilidad. Registro contable de los bienes adquiridos por la entidad que no cumplen con la materialidad definida mediante política contable.

Doctora

RUBBY ESPERANZA CORREA MORENO

Responsable Área de Contabilidad

Instituto Distrital para la Protección de la Niñez y de la Juventud-IDIPRON

Ciudad

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550002168-2 del 07 de junio de 2019, mediante la cual señala:

“(…) es necesario que la entidad adquiera bienes como: materiales de educación, elementos de aseo, lencería y elementos para vivienda, vestuario, alimentos perecederos y no perecederos, entre otros, en la realización de las actividades de la prestación de servicios de los jóvenes beneficiarios atendidos en la entidad, bienes y elementos que se registraban con el marco normativo anterior en la cuenta 1910 Cargos Diferidos. En la implementación del Nuevo Marco Normativo se reclasificaron en la cuenta 1514 Materiales y Suministros, donde se contabilizan los bienes adquiridos para la realización de las actividades que la entidad necesita para la prestación del servicio a la población objeto de los mismos.

Así mismo, los jóvenes beneficiarios pertenecientes y vinculados a convenios suscritos por el IDIPRON reciben un estímulo económico denominado en la Entidad como Apoyo de corresponsabilidad, y se registra contablemente en la cuenta 511190-Otros gastos Generales, subcuenta 511190006-Gasto pago de corresponsabilidad jóvenes.

Con base a lo referido anteriormente, solicito su concepto de ser posible favorable para continuar el registro de las cuentas en mención.

La entidad adquiere bienes devolutivos como: equipo de computación, equipo de cocina, equipo de odontología, instrumentos musicales, equipo de telecomunicaciones, entre otros que no cumplen con la definición de materialidad (2 SMLV), cuyo ingreso se registra y contabiliza en la cuenta 151490 Otros Materiales y Suministros; al realizar la entrega, salida o egreso de los elementos se afecta el gasto correspondiente y se lleva un control y seguimiento administrativo de los bienes, los cuales están amparados a través de una póliza de bienes.

Por esta razón, se solicita contemplar la posibilidad de mantener el manejo contable que se lleva actualmente en las cuentas anteriormente relacionadas.”

Mediante comunicación telefónica con el IDIPRON, la doctora María Cristina Calderón informa que los estímulos económicos de corresponsabilidad corresponden a los pagos que se realiza a los jóvenes beneficiarios de la entidad por las actividades realizadas en el marco del desarrollo de un convenio suscrito por el IDIPRON.

Además, informa que los bienes devolutivos son aquellos que la entidad utilizará para el desarrollo de sus actividades administrativas u operacionales, los cuales se asignarán a un funcionario o servidor.

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

## **CONSIDERACIONES**

### Pregunta 1: Adquisición de bienes para entrega gratuita

La Norma de Inventarios contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexa a la Resolución 533 y sus modificaciones, establece:

#### “9. INVENTARIOS

##### 9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios, los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos 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. (...)”

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el anexo de la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la siguiente cuenta:

1514-MATERIALES Y SUMINISTROS: “Representa el valor de los elementos, distintos de materias primas, adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados en la producción de bienes y la prestación de servicios.”

#### Pregunta 2: Estímulo económico de corresponsabilidad

El Artículo primero de la Resolución N° 025 de 2017 “Por la cual se definen las formas de vinculación a convenios a través de concesión de los Estímulos de Corresponsabilidad o Contrato por Prestación de Servicios CPS”, expedida por el IDIPRON, señala lo siguiente:

#### “CAPÍTULO PRIMERO-ESTÍMULO DE CORRESPONSABILIDAD

ARTÍCULO PRIMERO: Crear y conceder Estímulos de Corresponsabilidad, que no constituyen retribución o compensación de carácter laboral, ni tienen efectos tributarios, de conformidad con lo señalado en los procedimientos y disposiciones internas expedidas por el IDIPRON, a los jóvenes que se encuentran desarrollando actividades formativas teórico-prácticas derivadas de convenios y otro programa establecido por el IDIPRON en el marco del Proyecto de Inversión “DISTRITO JOVEN: Desarrollo de competencias laborales a jóvenes con Derechos Vulnerados” con los cuales se hayan suscrito previamente Acuerdos de Corresponsabilidad.” (Subrayado fuera de texto)

La norma de Bienes de Uso Público, contenida en el anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala que “El mejoramiento y rehabilitación de un bien de uso público se reconocerá como mayor valor de este... (...)”

Además, la norma de Propiedades, Planta y Equipo, contenida en el anexo de la citada Resolución, menciona que “Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta... (...)”

Por su parte, el numeral 6.1.5. Gastos, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, contenido en el anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala que “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.”

La descripción de la cuenta 5111-GENERALES, del Catálogo General de Cuentas de las Entidades de Gobierno, se establece que “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad.”

### Pregunta 3 Bienes devolutivos que no cumplen con la materialidad

El numeral 4.1 Características fundamentales, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, contenido en el anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, 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)

Por su parte en el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, se encuentra el grupo 81-DEUDORAS DE CONTROL, cuya definición indica:

“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.”

## **CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Pregunta 1: Adquisición de bienes para entrega gratuita

Los recursos adquiridos por el IDIPRON o recibidos de parte de terceros sin entregar ninguna contraprestación, con la finalidad de apoyar el cumplimiento de las actividades misionales de la entidad, tales como materiales de educación, elementos de aseo, lencería, elementos para vivienda, vestuario, alimentos perecederos y no perecederos, entre otros, que se entregarán de forma gratuita a jóvenes beneficiarios atendidos por la entidad con el propósito de cumplir con sus actividades misionales, se deben reconocer en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, afectando como contrapartida el pasivo respectivo en caso de que los recursos sean adquiridos por el IDIPRON, o reconociendo un ingreso recibido sin contraprestación en la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, si fueron recibidos sin entregar nada a cambio.

#### Pregunta 2: Estímulo económico de corresponsabilidad

Las erogaciones de la entidad, asociadas a los estímulos económicos de corresponsabilidad efectuadas a jóvenes beneficiarios del IDIPRON que desarrollan alguna actividad formativa teórico-práctica, derivada de un convenio u otro programa, en concordancia con la Resolución No. 025 de 2017 emitida por el IDIPRON, se deberán reconocer atendiendo a lo siguiente:

- Si los desembolsos a los jóvenes están relacionados con alguna actividad de mantenimiento, conservación, reparación de un bien público u otro activo, que no genera aumento de la vida útil de este, o están relacionados con una actividad de capacitación, formación y otra que no esté relacionada con la intervención de un recurso de la entidad, se deberán reconocer como un gasto, debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES dependiendo de la naturaleza del gasto.

- Si los pagos de corresponsabilidad están relacionados con alguna actividad que genere una rehabilitación o mejoramiento de un bien de uso público, o una adición o mejora de una propiedad, planta y equipo, aumentando su vida útil, ampliando su eficiencia operativa o mejorando la calidad de los servicios, se deben reconocer como un mayor valor del activo correspondiente.

Lo anterior, teniendo en cuenta que los pagos efectuados, aunque no son una compensación de carácter laboral, constituyen una remuneración por las actividades desarrolladas en el marco de convenios que buscan el desarrollo de las competencias laborales de los jóvenes con derechos vulnerados, y pueden obedecer a actividades de diferente índole que contribuye al desarrollo de la misión del IDIPRON.

### Pregunta 3: Bienes que no cumplen con la materialidad

Con respecto a los bienes tales como equipo de computación, equipo de cocina, equipo de odontología, entre otros, que, de acuerdo con su consulta no cumplen con la condición de materialidad establecida por la Entidad, y por lo tanto no se pueden registrar como activos de propiedades, planta y equipo, tampoco deben ser reconocidos contablemente como inventarios, toda vez que no cumplen con las características establecidas en aquella norma, es decir, no se espera comercializarlos en el curso normal de la operación, no se distribuirán de forma gratuita o a precios de no mercado, y no se transformarán o consumirán en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

Por lo anterior, cuando se adquieran activos que no cumplan con los parámetros de materialidad definidos por la entidad, deberán registrarse contablemente como un gasto en la subcuenta que corresponda a la naturaleza de bien o a la aplicación a la cual esté destinado, en alguna de las cuentas 5111-GENERALES o 5211-GENERALES, según corresponda. Ahora bien, si no es viable la clasificación de conformidad con tales criterios, entonces se registran en las subcuentas 511190-Otros Gastos y/o 521190-Otros gastos generales, de las cuenta 5111-GENERALES y 5211-GENERALES, según corresponda, habilitando códigos auxiliares para el control, a partir del 7º dígito de dichas subcuentas y alternamente la entidad deberá adoptar las medidas necesarias para garantizar el control administrativo de los mismos, con el fin de establecer la ubicación, uso y responsables de los bienes.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000075511 DEL 12-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos de administración y operación
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de gastos de viajes de terceros que hacen parte de la defensa de la entidad en procesos judiciales y no están vinculados a la misma.

Doctor  
 JOSÉ ORLANDO RAMÍREZ ZULUAGA  
 Director General  
 U.A.E. Junta Central de Contadores  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004021-2, del día 19 de noviembre de 2019, en la cual indica que teniendo en cuenta la función misional de la entidad de ejercer como Tribunal Disciplinario para garantizar el correcto ejercicio contable y de la ética profesional, facultad que le permite imponer sanciones tanto a los contadores públicos como a las entidades prestadoras de servicios de la ciencia contable por la vulneración al Código de Ética, quienes de manera posterior interponen demandas por estas sanciones ante la jurisdicción contenciosa administrativa en los diferentes despachos judiciales a nivel nacional. Demandas ante las cuales la entidad ejerce los respectivos actos de defensa judicial, entre los que se incluye solicitar la declaración de testigos que no se encuentran vinculados a la entidad ni tienen el domicilio principal ante el juez de conocimiento, esto con el objeto de evitar condenas por los posibles perjuicios causados.

Tomando en cuenta la anterior situación, solicita se resuelvan las siguientes preguntas:

“1. ¿Es posible que una entidad pública en su calidad de demandada dentro de un proceso judicial, reconozca y pague los conceptos de tiquetes aéreos y/o terrestres, al igual que los gastos de desplazamiento, a un tercero no vinculado a la citada entidad para que este rinda declaración fuera de su domicilio, en procura de la defensa judicial de la misma?”

En caso afirmativo, indique las disposiciones normativas que justifican la respuesta.



2. ¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento en la plataforma SIIF II NACIÓN de los gastos de desplazamiento al tercero que rinde testimonio en la defensa judicial de la Entidad Pública?

3. En el evento que no fuera posible el reconocimiento de los conceptos enunciados, ¿Cuál es el tratamiento contable de los soportes causados por el testigo vinculado por la entidad demandada?”

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

### CONSIDERACIONES

El artículo 211 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, establece:

“ARTÍCULO 211. RÉGIMEN PROBATORIO. En los procesos que se adelanten ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, en lo que no esté expresamente regulado en este Código, se aplicarán en materia probatoria las normas del Código de Procedimiento Civil.” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 214 del Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012, indica:

“ARTÍCULO 214. GASTOS DEL TESTIGO. Una vez rendida la declaración, el testigo podrá pedir al juez que ordene pagarle el tiempo que haya empleado en el transporte y la declaración. Si hubiere necesitado trasladarse desde otro lugar se le reconocerán también los gastos de alojamiento y alimentación.” (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. (...)

##### 4.1.1. 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. (...)

### 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. (...)

#### 6.1.5. 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, señalan:

“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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución Nº 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“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.

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

**CONCLUSIONES**

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, 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 ese sentido, frente a los cuestionamientos planteados en el interrogante 1, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse, toda vez que estos corresponden a materia de derecho procesal, por lo cual la entidad deberá solicitar la asesoría correspondiente por parte de su área jurídica.

Si de acuerdo a lo evaluado, se determina que la entidad si debe reconocer los gastos incurridos por los terceros que rinden testimonio en los procesos judiciales, entonces

reconocerá la obligación debitando la subcuenta 511119 – Viáticos y gastos de viaje, de la cuenta 5111 – GENERALES, y acreditando la subcuenta 249027 – Viáticos y gastos de viaje, de la cuenta 2490 – OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Una vez realice los desembolsos debitará la subcuenta 249027 – Viáticos y gastos de viaje, de la cuenta 2490 – OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo contable 11 – EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Para realizar el reconocimiento en la plataforma SIIF II NACIÓN, la entidad deberá definir el rubro objeto del gasto de acuerdo a la naturaleza del mismo.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000841 del 14-01-2019  
20192000021391 del 16-05-2019  
20192000025981 del 17-06-2019  
20192000027011 del 25-06-2019  
20192300016601 del 18-06-2019  
20192300027171 del 19-07-2019

\*\*\*

**1.25 GASTOS DE VENTAS**

No se profirió doctrina sobre este acápite.

**1.26 GASTOS DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES**

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000001401 del 18-01-2019

20192000032441 del 12-08-2019

\*\*\*

**1.27 GASTOS-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES****CONCEPTO N° 20192000002521 DEL 01-02-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos por transferencia Ingreso por transferencia
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del traslado bienes muebles sin contraprestación entre Entidades de Gobierno, y reporte en el formato de operaciones recíprocas.

Doctor  
 JUAN DAVID OLARTE TORRES  
 Subdirector Financiero  
 Jurisdicción Especial para la Paz  
 Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000214-2 del 25 de enero del 2019 en la cual informa la situación presentada en el reporte de operaciones recíprocas con la entidad Fondo Colombia en Paz (FCP), en los siguientes términos:

“a. En el mes de abril de 2018 la JEP recibió bienes muebles sin contraprestación del FCP. Una vez adelantada la identificación e individualización de los bienes, la JEP7 realizó su incorporación al activo con contrapartida en el ingreso por otras transferencias, situación que generó la operación recíproca con el FCP.

(...)

3. No obstante, el FCP no registra en los estados financieros a 31 diciembre de 2018 ninguna operación recíproca con la Jurisdicción Especial para la Paz-JEP y nos solicita la eliminación de la operación recíproca con la reclasificación del valor al capital fiscal de la JEP, dado que dicho concepto no presenta reciprocidad.

(...)

Por tanto, requerimos definir si el tratamiento dado por la JEP es el correcto o, por el contrario, debemos reclasificar el saldo al capital fiscal, tal como lo expresa el FCP.

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

## CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) que deben utilizar las Entidades de Gobierno sujetas al ámbito de aplicación del Marco normativo contable expedido mediante Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas, así:

### “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. (...)

#### 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.” (...)

#### DINÁMICA:

#### SE ACREDITA CON:

1- El valor causado por concepto de otras transferencias. (...)

#### 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 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. (...) (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la transferencia de bienes, cuando se configure en una operación sin contraprestación, mediante la cual se transfirieran el control, riesgos y ventajas sustanciales y la titularidad sobre los mismos, es el siguiente:

En el momento en que el Fondo Colombia en Paz traslada los bienes sin ninguna contraprestación a otra entidad de Gobierno como lo es la JEP debe registrar un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a la subcuenta y cuenta del activo donde tenga registrado los respectivos bienes.

La JEP, entidad de gobierno que recibe los bienes, debitará la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Para efectos de las operaciones recíprocas, deberá tenerse en cuenta que las anteriores subcuentas son correlativas en las reglas de eliminación definidas por la CGN y por tanto el FCP deberá reportar el saldo de la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, en tanto que la JEP le compete reportar el ingreso en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación.

\*\*\*



## CONCEPTO N° 20192000002911 DEL 06-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Entrega de recursos al Fondo de Solidaridad de la Caja de Vivienda Militar y de Policía.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos recibidos para el Fondo de Solidaridad de la Caja de Vivienda Militar y de Policía, de parte del Ministerio de Defensa Nacional.

Doctora  
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ  
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° 2019550000111-2, del día 15 de enero de 2019, en la cual solicita el procedimiento contable que debe seguir el Ministerio de Defensa para reconocer la transferencia no condicionada de recursos a la Caja Promotora de Vivienda Militar (Caja de Honor), destinados al Fondo de Solidaridad que maneja esta entidad.

El Ministerio de Defensa Nacional ha determinado que el hecho económico corresponde a una transferencia no condicionada, por lo cual afecta el código contable 542303001- Para gastos de funcionamiento, sin embargo, se ha presentado novedad en la conciliación de operaciones recíprocas entre las dos entidades, en razón a que la Caja registra la transferencia de recursos como recursos recibidos en Administración.

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

## CONSIDERACIONES

### Generales

La Ley 973 de 2005 en su artículo 1º señala lo siguiente:

**ARTÍCULO 1o.** El artículo 1o del Decreto-ley 353 de 1994, quedará así:

**"Artículo 1o. *Definición y objeto.*** A partir de la vigencia de la presente ley, la Caja de Vivienda Militar creada por la Ley 87 de 1947 y reorganizada por los Decretos 3073 de 1968, 2351 de 1971, 2184 de 1984, 2162 de 1992, se denominará Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía.

La Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía, tendrá como objeto facilitar a sus afiliados la adquisición de vivienda propia, mediante la realización o promoción de todas las operaciones del mercado inmobiliario, incluidas las de intermediación, la captación y administración del ahorro de sus afiliados y el desarrollo de las actividades administrativas, técnicas, financieras y crediticias que sean indispensables para el mismo efecto.

El párrafo 2o del artículo 9o de la Ley 973 de 2005, modificado el artículo 1º de la Ley 1305 de 2009 por señala lo siguiente:

**"PARÁGRAFO 2o.** En el evento en que un afiliado fallezca, por cualquier causa, la Caja otorgará una única solución de vivienda a los beneficiarios del afiliado fallecido que queden disfrutando o no de asignación de retiro, pensión de sobrevivencia o sustitución, que así lo decida, de acuerdo con la ley, teniendo en cuenta la categoría de afiliación del causante, solución que si es del caso será entregada proporcionalmente respecto al porcentaje asignado a cada uno de los beneficiarios reconocidos como tales. Igual tratamiento se dispensará al afiliado que como consecuencia directa de actos del servicio o fuera de él, por acción directa del enemigo, en misión del servicio, o por una grave y comprobada enfermedad catastrófica o terminal sea retirado o desvinculado con o sin derecho al disfrute de pensión de invalidez, de acuerdo con lo dispuesto por la Junta Directiva de la Entidad. La autoridad competente establecerá los lineamientos que deberán seguirse para determinar cuándo una enfermedad se entiende como terminal.

Además de los aportes ya realizados y actualmente disponibles en el Fondo constituido por el párrafo 2o del artículo 9o de la Ley 973 de 2005, que en adelante se denominará Fondo de Solidaridad, se nutrirá en lo sucesivo con:

1. Un aporte del siete (7%) por ciento de la asignación básica de quienes se afilien con posterioridad a la entrada en vigencia de esta ley.
2. Un aporte del siete (7%) por ciento de la asignación básica de quienes accedan al subsidio de vivienda.
3. Un porcentaje adicional establecido por la Junta Directiva del total de los excedentes financieros de la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía.
4. Los aportes en dinero o especie, provenientes de entidades públicas o privadas, nacionales o extranjeras, orientados a los fines establecidos en la presente ley.
5. Los demás aportes que determine la ley o el Gobierno Nacional.

El Fondo de Solidaridad está constituido para el cumplimiento de lo dispuesto anteriormente y funciona para este objetivo, encontrándose sujeto a la disponibilidad de los recursos respectivos. En atención a su naturaleza, la solución de vivienda que se otorga con cargo a este Fondo, se entregará a través de la adjudicación de inmuebles de proyectos inmobiliarios inscritos en la Entidad, si se conforma un solo núcleo familiar.

**PARÁGRAFO 3o.** El valor de los aportes que registre la cuenta individual del causante, así como el subsidio de vivienda que le correspondería a este serán aplicados por la Caja para completar el valor de la vivienda a adjudicar a los beneficiarios conforme a lo establecido en esta ley.

En todos los casos la Junta Directiva de la Caja, antes del mes de octubre de cada año, fijará para la vigencia fiscal siguiente el valor de la vivienda a adjudicar en consideración a cada categoría, de tal forma que se cumpla con los parámetros del derecho fundamental a una vivienda digna y considerando la situación económica del fondo, sin que los incrementos en el valor de la misma, sean inferiores a la variación del IPC certificado por el DANE para la respectiva vigencia”.

#### Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, contiene la siguiente cuenta.

5420- 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.”

Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público

La NIC 20, Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, señala que las subvenciones del gobierno son “ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. ...”

El párrafo 12 de la citada norma establece que “Las subvenciones del gobierno se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar.”

Adicionalmente, en el párrafo 16 se menciona que “El reconocimiento de las subvenciones del gobierno en el resultado en el momento de su cobro no está de acuerdo con la base contable de la acumulación (o devengo) (véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros), y únicamente podría ser aceptable cuando no exista otro criterio para distribuir la subvención entre periodos distintos de aquél en el que se recibió.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

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

Los recursos que entrega el Ministerio de Defensa Nacional a la Caja de Vivienda Militar y de Policía (Caja de Honor) para el Fondo de Solidaridad, no cumplen con los criterios de transferencia, debido a que la Caja de Honor está clasificada como una Empresa que Cotiza en el Mercado de Valores, o que Capta o Administra Ahorro del Público, razón por la cual, constituyen una subvención realizada para atender soluciones de vivienda a los beneficiarios de dicho Fondo, por lo cual, cuando se entreguen los recursos, la entidad deberá registrar un gasto en la cuenta 5424-SUBVENCIONES, de la cuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, acreditando como contrapartida la cuenta y subcuenta que corresponda de efectivo y equivalentes al efectivo.

Para la Caja de Honor, en aplicación de la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, contenida en el Anexo Técnico 1.1. del Decreto N° 2496 de 2015 el cual se incorporó al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 037 de 2017, los recursos recibidos corresponden a una subvención del gobierno que deberá reconocer en resultados sobre una base sistemática

durante los periodos en los que se reconozcan los gastos y costos asociados a dicha subvención, a menos que no exista un criterio para distribuir la subvención entre periodos distintos de aquél en el que se recibió.

Por lo anterior, cuando la Caja de Honor reciba los recursos con destino al Fondo de Solidaridad, deberá afectar la cuenta que corresponda de efectivo y equivalentes al efectivo, y acreditar la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos, de la cuenta 2990- OTROS PASIVOS DIFERIDOS. A medida que la Caja utilice los recursos para los fines previstos de la subvención y por lo tanto, incurra en los costos y gastos correspondientes, deberá amortizar el pasivo diferido, acreditando la subcuenta 443005- Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430- SUBVENCIONES.

Si la Caja de Honor determina y justifica que no existe un criterio para amortizar la subvención entre diferentes periodos relacionando los gastos y costos asociados a la misma, entonces podrá reconocer un ingreso en la subcuenta 443005-Subvención, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES por el total de los recursos recibidos de parte del Ministerio de Defensa.

Las diferencias en las operaciones recíprocas que se generan con el procedimiento contable anterior, se pueden justificar debido a la aplicación de marcos normativos distintos para las entidades, sin embargo estas serán conciliadas en el momento de la consolidación.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000005041 DEL 15-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos por transferencias y subvenciones Gasto público social
	<b>SUBTEMAS</b>	Diferencia entre subsidios y subvenciones, en el marco de los gastos destinados a cubrir las diferencias entre la tarifa técnica y la tarifa al usuario en sistemas de transporte.

Doctora  
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO  
Líder de programa  
Alcaldía de Medellín  
Medellín

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000145-2, del 18 de enero de 2019, en la cual consulta qué distingue el subsidio de la subvención, con el fin de determinar la cuenta de los gastos para el registro de las diferencias entre la tarifa técnica y la tarifa al usuario en el sistema de transporte masivo Metroplús, lo anterior teniendo en cuenta que según el análisis realizado por el municipio de Medellín, tales gastos corresponden a un subsidio de transporte que se registra en la cuenta 5550-subsidios asignados, del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL.

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

**CONSIDERACIONES**

De acuerdo con lo establecido en el artículo 350 de la Constitución Política de 1991 (CP), “La ley de apropiaciones deberá tener un componente denominado gasto público social que agrupará las partidas de tal naturaleza, según definición hecha por la ley orgánica respectiva. Excepto en los casos de guerra exterior o por razones de seguridad nacional, el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación.

En la distribución territorial del gasto público social se tendrá en cuenta el número de personas con necesidades básicas insatisfechas, la población, y la eficiencia fiscal y administrativa, según reglamentación que hará la ley (...)” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el artículo 355 de la CP 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”.

Por su parte, el artículo 366 establece que “El bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población son finalidades sociales del Estado. Será objetivo fundamental de su actividad la solución de las necesidades insatisfechas de salud, de educación, de saneamiento ambiental y de agua potable. Para tales efectos, en los planes y presupuestos de la Nación y de las entidades territoriales, el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación.”

Posteriormente, se promulga la Ley 105 de 1993 “Por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencias y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones”.

En el artículo 3 de dicha Ley, se establecen los Principios del transporte público y en el cual señala que “El transporte público es una industria encaminada a garantizar la movilización de personas o cosas por medio de vehículos apropiados a cada una de las infraestructuras del sector, en condiciones de libertad de acceso, calidad y seguridad de los usuarios sujeto a una contraprestación económica y se regirá por los siguientes principios:

(...)

#### 9. DE LOS SUBSIDIOS A DETERMINADOS USUARIOS:

El Gobierno Nacional, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán establecer subsidios a favor de estudiantes, personas discapacitadas físicamente, de la tercera edad y atendidas por servicios de transporte indispensables, con tarifas fuera de su alcance económico. En estos casos, el pago de tales subsidios será asumido por la entidad que lo establece la cual debe estipular en el acto correspondiente la fuente presupuestal que lo financie y una forma de operación que garantice su efectividad. Los subsidios de la Nación sólo se podrán canalizar a través de transferencias presupuestales” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, según 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” se define el gasto público social como:

“ARTICULO 41. Se entiende por gasto público social 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”.

Ahora bien, por su parte la CGN a través de la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015, modificada por la Resolución 484 del 17 de octubre de 2017, incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones.

En ese sentido, 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, se establece la definición del grupo 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, en el cual “se incluyen las cuentas que representan los gastos por transacciones sin contraprestación causados por la entidad, por recursos entregados a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado” (Subrayado fuera del texto).

Dentro de dicho grupo se encuentra la cuenta 5424-SUBVENCIONES en la que se 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 de texto).

Por otra parte, la definición del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL señala que “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales” (Subrayado fuera del texto).

Y en particular, la descripción de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS establece que “Representa el valor causado por concepto de subsidios otorgados a las personas de menores ingresos” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

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



Para efectos de establecer las erogaciones que representan un gasto por subsidio o un gasto por subvención, la entidad deberá tener en cuenta lo establecido en la Constitución Política en la que se establece 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.

Además, deberá considerarse que, bajo ese ámbito, los subsidios se clasifican dentro del gasto público social toda vez que su 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.

Por lo anterior, los subsidios se entienden como gastos destinados a cubrir necesidades básicas insatisfechas y que están dirigidos a una población específica. En ese sentido, la Ley 105 de 1993 en la que se reglamenta la planeación en el sector transporte, estableció que el Gobierno Nacional, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán establecer subsidios a favor de estudiantes, personas discapacitadas físicamente, de la tercera edad y atendidas por servicios de transporte indispensables, con tarifas fuera de su alcance económico.

De otra parte, para el caso de las subvenciones tal y como se entienden dentro de la norma contable, son recursos entregados sin contraprestación a terceros para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, sin que estos estén sometidos a restricciones de tipo económico.

Así las cosas, la entidad deberá identificar las características de los gastos incurridos para cubrir la operación del sistema Metroplús por la diferencia entre la tarifa técnica y la tarifa al usuario, de tal forma que si la entidad determina que dicho gasto cubre necesidades básicas insatisfechas y es generado con el fin de atender una población específica, lo registrará en la 555090-Otros subsidios de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Por el contrario, si la entidad establece que el gasto generado es entregado a terceros con el fin de favorecer a todos los agentes del sistema, lo registrará en la subcuenta 542490-Otras subvenciones de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, identificando a nivel auxiliar el concepto específico objeto del gasto, de lo cual se informará en las Notas a los Estados Financieros.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000013751 DEL 11-04-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos por subvenciones Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de convenios Interadministrativos.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Ingresos por subvenciones Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de activos generados en el desarrollo de convenios Interadministrativos.

Doctora  
HILDA LUPE GOMEZ TOBAR  
Profesional Especializado con funciones de Contador  
Alcaldía Municipal de Chía  
Chía

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el 2019550001278-2 del 22 de marzo de 2019, en el cual manifiesta que el Municipio maneja convenios interadministrativos con la Empresa de Servicios Públicos de Chía EMSERCHÍA E.S.P, sobre las cuales le surgen inquietudes para el reconocimiento contable:

Aclara que los convenios entre las dos entidades tienen una destinación específica y corresponden a convenios de asociación con el objetivo de anuar esfuerzos para la terminación de la construcción del colector de aguas lluvias, para la renovación de redes de tubería de asbesto cemento en diferentes sectores del área urbana, para la reposición de redes de acueducto en el sector occidental del municipio de CHIA.

Adicionalmente manifiesta que los activos generados en los convenios, no cumplen con las condiciones de Activos para el Municipio, de acuerdo a la Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, dado que el Municipio no espera un beneficio futuro de estos activos, para que sea catalogado como activos bajo el nuevo Marco normativo descrito en la Resolución N° 533 de octubre de 2015, lo que se genera es un beneficio y mejoramiento de la calidad

de vida de los habitantes del Municipio, lo cual para los Estados Financieros el Municipio de Chía es un gasto de Inversión Social, y que las condiciones Generales de estos convenios, son:

- “De estos convenios se genera la construcción, ampliación, mejoramiento y reposición de redes de acueducto y alcantarillado del Municipio de Chía, en donde se evidencia que el destino final de los bienes en el marco de estos convenios son para Emserchía E.S.P., quien dando cumplimiento al nuevo marco contable es quien tiene el control y el beneficio económico futuro del activo y quien realizará los mantenimientos futuros, entre otros.
- Los aportes que entrega el Municipio de Chía son exclusivamente para obra, el supervisor designado por el Municipio (EMSERCHIA) es quien realiza el debido control de la ejecución de estos recursos, a través de los avances, las actas de construcción e informes de ejecución financiera y la terminación de los mismos.
- Las ejecuciones de estas construcciones no se encuentran reconocidas en los Estados Financieros del Municipio de Chía.
- En el balance general del Municipio de Chía se reflejan los saldos de los recursos entregados en administración y a medida que se van legalizando los mismos se va afectado el gasto social del Municipio de Chía.”

#### **Consulta:**

1. Dentro de estos convenios, ¿se generan activos para el Municipio de Chía? (...)

Teniendo en cuenta que “(...) el Municipio de Chía no espera un beneficio futuro de estos activos, para que sea catalogado como activos bajo el nuevo marco normativo descrito en la Resolución 533 de octubre de 2015, lo que se genera es un beneficio y mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes del Municipio, lo cual para los Estados Financieros el Municipio de Chía es un gasto de Inversión Social.” (...)

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

#### **CONSIDERACIONES**

Bajo el contexto de los Marcos normativos anexos a la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones y a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, respectivamente, “Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos

futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

Por su parte, el 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, así:

“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)

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.”

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, describe las siguientes cuentas, así:

## “2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

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

## 4430 INGRESOS TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES:

Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos, por parte de la empresa en liquidación.

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

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

## ACREDITA CON:

1- El valor causado por concepto de subvenciones.”

## 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS

## DESCRIPCIÓN

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

## DINÁMICA

## SE DEBITA CON:

1- El valor del ingreso que se reconozca durante el periodo.

## SE ACREDITA CON:

1- El valor de los ingresos pendientes de aplicar en periodos futuros.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la CGN expidió el concepto N° 20172000062251 dirigido al doctor Jairo Pinzón Guerra Representante Legal de la Empresa de Servicios Públicos de Chía, sobre el reconocimiento de activos generados en el desarrollo de un convenio interadministrativo, el cual en las conclusiones señaló lo siguiente:

“Con el propósito de determinar quién reconoce los bienes surgidos en el desarrollo del convenio interadministrativo celebrado entre el Municipio de Chía y la E.S.P. de Chía, las entidades deberán considerar la esencia sobre la forma del hecho económico que subyace al convenio, toda vez que estos deben ser reconocidos por la entidad que efectivamente mantenga el control y espere recibir futuros beneficios económicos o potencial de servicio de los mismos. Para ello, la entidad deberá evaluar el objeto, alcance, derechos y obligaciones, entre otros aspectos, del acuerdo o convenio, y así determinar el tipo de relación que se configura entre la entidad que entrega los recursos y la entidad que los recibe, en las que se pueden identificar las siguientes situaciones:

- Entrega de recursos mediante una relación de agencia o mandato, en la cual, la entidad cedente o principal, mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos asociados a estos. Por su parte, la entidad que actúa como agente, ejecuta el objeto del acuerdo por cuenta y riesgo de la entidad principal. Caso en el cual los recursos siguen siendo controlados por la entidad que los entrega, quien reconocerá un derecho y el tercero una obligación.

- Entrega de recursos en el cual, la entidad receptora de los recursos desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato. Bajo esta circunstancia, se originará un ingreso para el tercero, en tanto que para quien entrega los recursos, habrá finalmente un gasto, costo o adquisición de un activo, según las características, alcance y objetivos de lo contratado.

- Aporte de recursos para el desarrollo de un proyecto o actividad, bajo la modalidad de operación conjunta, en la que ambas partes relacionadas en el acuerdo mantienen el control del mismo, por lo cual, las decisiones se toman de forma unánime. En este caso, las partes tienen derechos y obligaciones en relación con los activos y pasivos aportados, y

adicionalmente cada parte registrará los ingresos, gastos y costos que le sean imputables, de conformidad con lo establecido en el convenio.

- Cesión plena del control sobre los recursos entregados. Caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una subvención, la cual puede ser condicionada o no condicionada. La entidad que recibe los recursos tendrá el control de los mismos y los deberá reflejar en sus activos, registrando un ingreso si no hay condición asociada, o un pasivo, en caso contrario.

Es importante precisar que para definir quién obtiene el control de los bienes, la entidad deberá verificar entre otros aspectos: si tiene la capacidad para usar el bien o definir el uso que se le dará al mismo, si recibe los beneficios económicos o potencial de servicio, capacidad de restringir su uso, si mantiene los riesgos y beneficios de los recursos, entre otros aspectos que se crean importantes.” (...)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, para determinar qué entidad debe reconocer los bienes surgidos en el desarrollo del convenio interadministrativo celebrado entre el Municipio de Chía y la E.S.P. de Chía, las entidades deberán considerar la esencia sobre la forma del hecho económico que subyace al convenio, toda vez que estos deben ser reconocidos por la entidad que efectivamente mantenga el control y espere recibir futuros beneficios económicos o potencial de servicio de los mismos

Por tanto, para definir quién obtiene el control de los bienes, las entidades deberán verificar cual tiene la capacidad para usar el bien o definir el uso que se le dará al mismo, si recibe los beneficios económicos o potencial de servicio, capacidad de restringir su uso, si mantiene los riesgos y beneficios de los recursos, entre otros aspectos que se crean importantes.

Con base en el anterior, las entidades deberán evaluar en cuál de las circunstancias descritas se enmarcan los hechos económicos derivados del contrato interadministrativo, y aplicar el procedimiento contable respectivo.

A continuación, se señalan los lineamientos para desarrollar el proceso contable cuando se trate de la ejecución de convenios interadministrativos en el Municipio, concurre o apoya la gestión de una empresa, mediante la financiación de proyectos de inversión que ejecuta la empresa beneficiaria, o cuando los recursos se entregan en calidad de administración:

- i) Tratándose del apoyo financiero a la gestión de la empresa, sin contraprestación, donde el Municipio cede el control sobre los recursos, las entidades deben determinar si el Municipio como entidad cedente ha impuesto condiciones para la entrega definitiva de los recursos, o si lo acordado en las cláusulas constituye restricciones o limitaciones sobre el uso de los recursos por parte de la entidad beneficiaria o receptora.

a) Si en el marco del convenio no se han establecido condiciones para la subvención:

En el momento en que se genere el acto administrativo que ordena el traslado de los mismos a la Empresa, dicha operación se deberá reconocer como un gasto por Subvenciones en la subcuenta 54245-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5425-SUBVENCIONES, con crédito a la subcuenta 24225-Subvención por recursos transferidos a las empresas de la cuenta 2402-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, en tanto que la empresa receptora o beneficiaria registrará un ingreso por la transferencia recibida, mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvenciones por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 44305-Subvención por recursos transferidos de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

En este caso el control de los recursos y el producto de la ejecución le corresponde a la empresa y por tanto, con la ejecución deberá reconocer en contabilidad los activos o gastos, según correspondan.

b) Cuando para la subvención de recursos se han impuesto condiciones

Este caso hace referencia a que la entidad receptora o beneficiaria del apoyo financiero, en este caso (EMSERCHIA E.S.P) 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 198605 Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 24225-Subvención por recursos transferidos a las empresas de la cuenta 2402-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual cancelará con el respectivo giro.



Por su parte, la empresa receptora de los recursos, reconocerá un débito en la subcuenta, en 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.

A su vez, cuando reciba los dineros en su tesorería, reconocerá el recaudo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida 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 por parte de la empresa, la entidad cedente reconocerá el gasto por subvención y amortizará el cargo diferido, para lo cual debitará las 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5425-SUBVENCIONES, y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, la Empresa que recibe los recursos y tendrá el control de los mismos, con la ejecución, reconocerá 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 299003 Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS con crédito a la subcuenta 44305-Subvención por recursos transferidos de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, al Municipio analizar las cláusulas pactadas en los convenios que ha suscrito con EMSERCHIA E.S.P 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 con el fin que este realice los registros que correspondan y no se presenten diferencias en las operaciones recíprocas.

2) Cuando se trate de convenios interadministrativos en los cuales una entidad entrega a otra dineros para la ejecución de una obra, donde de conformidad con la esencia económica la entidad que entrega mantiene el control sobre los recursos por cuanto es quien decide sobre la destinación de los mismos, en este caso la entidad cedente (en este caso el Municipio) 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 cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En tanto, la empresa gestora o receptora (EMSERCHIA E.S.P) 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 y por tanto con la ejecución, reconocerán los activos o gastos, según corresponda.

En cada caso, las operaciones recíprocas entre el Municipio y la Empresa corresponden a los gastos por subvenciones y los saldos que subsistan por las obligaciones registradas por parte del Municipio, en tanto que EMSERCHIA reportará los ingresos por subvenciones y los saldos que subsistan por los derechos reconocidos.

Se anexa el concepto N° 20172000062251 por estar relacionado con el caso planteado en su consulta, el cual se complementa con el presente pronunciamiento.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000023851 DEL 06-06-2019

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos por transferencias Cuentas por pagar Cuentas por cobrar Ingresos por transferencias Otros activos Bienes de uso público, históricos y culturales
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de anticipos pactados en contratos para la ejecución de recursos del SGR cuando la entrega de los mismos se efectúa por el SGR directamente al contratista, a través del SISTEMA DE PRESUPUESTO Y GIRO DE REGALÍAS (SPGR), y por tanto no ingresan a la cuenta bancaria del beneficiario de las regalías ni del ejecutor de estos recursos.

Doctor  
LUIS ALFONSO PUCHE CAMPUZANO  
Contador Municipio de Barrancas Guajira  
Barrancas

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°2019550001727-2 del 30 de abril de 2019, sobre la siguiente consulta:

“El Municipio de Barrancas, la Guajira, código 217844078, fue escogido en el SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS para la ejecución de un CONTRATO CUYO OBJETO ES LA CONSTRUCCIÓN DE PAVIMENTO RÍGIDO EN VÍAS URBANAS DE BAJO TRÁNSITO DE LOS MUNICIPIO DE DISTRACCIÓN, BARRANCAS, DIBULLA Y HATONUEVO EN LA GUAJIRA.

Los Interrogantes que tengo para ustedes son los siguientes:

“1. Cómo y en que cuentas debo registrar el anticipo girado al Ejecutor o Contratista de la Obra por el SISTEMA DE PRESUPUESTO Y GIRO DE REGALÍAS (SPGR).

2. Cómo y en que cuentas deben registrar el anticipo girado al Ejecutor o Contratista de la Obra por el SISTEMA DE PRESUPUESTO Y GIRO DE REGALÍAS (SPGR) en cada uno de los Municipios beneficiarios de la obra.

3. Si no se está afectando directamente la Cuenta Bancaria del Municipio de donde debo descargar los valores girados por el SISTEMA DE PRESUPUESTO Y GIRO DE REGALÍAS (SPGR).”

Mediante correo electrónico el consultante informó que el Municipio de Barrancas actúa como ejecutor de los recursos de las regalías de los cuales es beneficiario el Departamento de la Guajira, y anexó los siguientes documentos:

- Acta de la secretaria técnica del Órgano Colegiado de Administración y Decisión (OCAD) sobre la autorización del proyecto
- Contrato de obra suscrito entre el Municipio de Barrancas con el Consorcio Unidos por la Guajira en calidad de contratista

En los siguientes términos se resuelve la consulta:

### **CONSIDERACIONES**

El Acta del OCAD autorizó el Proyecto identificado: “5.45. BPIN 2017000020087 CONSTRUCCIÓN DE PAVIMENTO RIGIDO EN VIAS URBANAS DE BAJO TRÁNSITO DE DISTRACCIÓN, BARRANCAS, DIBULLA, HATONUEVO, LA GUAJIRA”.

En este documento consta que los recursos provienen de la distribución asignada al Fondo de Compensación Regional, que la entidad beneficiaria de los recursos de las regalías es el Departamento de la Guajira, y para la ejecución se designó el Municipio de Barrancas.

A adicionalmente señala que: “el proyecto beneficia a 114.804 personas de los municipios de Hato Nuevo, Distracción, Dibulla y Barrancas; con el objetivo de mejorar la movilidad y el tránsito vehicular en la zona urbana de estos municipios; la meta a cumplir es 4,02 Km de vías pavimentadas”

Por su parte, el Contrato N° 070 de 2018 suscrito entre el Municipio de Barrancas en calidad de contratante y la empresa Consorcio Unidos por la Guajira como contratista, señala:

(...)

EL MUNICIPIO DE BARRANCAS DEPARTAMENTO DE LA GUAJIRA, con NIT 800099223-3 quien para los efectos del presente contrato se denomina el CONTRATANTE, por una parte y por la otra el CONSORCIO UNIDOS POR LA GUAJIRA, identificado con e Nit 901189008-9, conformado por (INVERSIONES GRANDES VIAS E INGENERIA SAS... se denominará el CONTRATISTA, hemos convenido en celebrar el presente Contrato de obra pública,

teniendo en cuenta las siguientes consideraciones 1). Que la misión de La Alcaldía Municipal de Barrancas La Guajira, de acuerdo con la Constitución Política Nacional, el municipio de Barrancas como entidad territorial administrativa del estado, garantizará la prestación de los servicios públicos que determina la ley, así como la construcción de las obras necesarias con calidad para el progreso del municipio promover el desarrollo integral para mejorar la calidad de vida de la comunidad, administrar los recursos del estado con transparencia, eficiencia y eficacia, con el desarrollo de planes, programas y proyectos encaminados al mejoramiento social, cultural, al ordenamiento y desarrollo de su territorio, 2). La construcción de vías tiene por finalidad mejorar el tránsito peatonal y vehicular, como también delimitar el uso de calles y carreras para facilitar el escurrimiento de las aguas lluvias. Todo esto está orientado a mejorar el nivel de vida de la población beneficiada por el proyecto (Municipios de Distracción, Barrancas, Hatonuevo, Dibulla.) Dentro de la planificación urbana resulta conveniente priorizar mallas viales dentro del casco urbano para organizar y orientar el desarrollo de los barrios y centros poblados acordes a las políticas de índole nacional, regional y comunal de desarrollo socioeconómico, El presente estudio define un diagnóstico detallado de las patologías sufridas en calles y carreras de los Municipios de DISTRACCION, BARRANCAS, HATONUEVO, DIBULLA, donde actualmente existen vías con calzadas en terreno natural y secciones transversales mal definidas, la cual es necesaria recuperar, identificando un eje de vía, teniendo en cuenta que la movilidad en estos Municipios genera a su vez dificultad para los vehículos al tener que recorrer unas vías afectadas por huecos y socavaciones que cada época de lluvias causa afectaciones en el terreno natural, por lo que esta Administración Departamental en aras de garantizar el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes de estos Municipios realiza enormes esfuerzos para dar solución al problema presentado, mediante la construcción de pavimento rígido (...)

**CLAUSULA PRIMERA:** OBJETO DEL CONTRATO: El objeto del contrato consiste en la CONSTRUCCIÓN DE PAVIMENTO RIGIDO EN VIAS URBANAS DE BAJO TRANSITO DE DISTRACCION, BARRANCAS, DIBULLA, HATONUEVO, LA GUAJIRA”. (...)

**CLAUSULA CUARTA-VALOR DEL CONTRATO Y FORMA DE PAGO:** El valor del Contrato es de SIETE MIL OCHOCIENTOS VEINTICINCO MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y OCHO MIL QUINIENTOS TRECE PESOS MICTE (\$7.825.398.51 3.00). Forma De Pago. El Municipio de Barrancas La Guajira, entregará el cincuenta por ciento (50%) del valor del contrato a titulo de anticipo, luego de cumplirse con los siguientes requisitos: ...c) El anticipo será amortizado mediante deducciones del cincuenta por ciento (50%) sobre valor de las actas parciales de obra que presente el CONTRATISTA.

(...)

Forma de pago para las actas parciales, EL MUNICIPIO DE BARRANCAS LA GUAJIRA, pagará al CONTRATISTA. el valor del Noventa Por Ciento (90%) del valor del contrato en ACTAS

PARCIALES, a la Cuenta de Comente Número 288029547 del Banco Bogotá a nombre del Consorcio UNIDOS POR LA GUAJIRA, teniendo en cuenta para ello las cantidades de Obra que efectivamente el contratista haya ejecutado, aplicándole la amortización del porcentaje de anticipo girado. (...)

CLAUSULA NOVENA: OBLIGACIONES DEL CONTRATANTE El Municipio de Barrancas La Guajira, se obliga para con el contratista a lo siguiente a) Pagar el valor del contrato en la cantidad, forma y oportunidad pactadas. b) Brindar la colaboración y proporcionar la información y/o documentación que sea necesaria para el adecuado cumplimiento del contrato c) Designar al Supervisor del contrato (...)

CLAUSULA DECIMA PRIMERA- RESPONSABILIDAD: El CONTRATISTA es responsable por el cumplimiento del objeto establecido en la cláusula 1 del presente Contrato. (...)

Desde la perspectiva de la normativa contable pública, los numerales 3.1, 3.2, y 5 del procedimiento Contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías SGR, señalan lo siguiente:

### 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

15.3. Ejecución de los proyectos de inversión

(...)

La entidad ejecutora del proyecto de inversión reportará, como mínimo, trimestralmente, la información sobre los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, ..., para que la entidad territorial beneficiaria los incorpore y/o actualice en su contabilidad.

(...)

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.

Así mismo la norma relativa a los bienes de uso público, histórico y cultural, señala lo siguiente:

#### “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.

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.

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

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 conformidad con lo expuesto en las consideraciones, para el reconocimiento contable de los hechos planteados en la consulta, se deberá observar además del procedimiento específico emitido por la CGN mediante la resolución N° 470 de 2016, la esencia económica de las cláusulas propias del contrato suscrito con la empresa que realizará la obra.

Adicionalmente se debe tener en cuenta que el Municipio de Barrancas actúa como ejecutor de recursos de regalías asignados al Fondo de Compensación Regional cuyo titular o beneficiario es el Departamento de la Guajira.

En atención a lo anterior y con el fin de resolver las inquietudes planteadas en la consulta, a continuación se indican los registros contables que deben realizar el Sistema General de Regalías (SGR) para la asignación de los recursos al Departamento con base en la Instrucción de Abono en Cuenta (IAC), el Departamento como beneficiario de las Regalías, y el Municipio de Barrancas en su calidad de ejecutor.

### 1. Reconocimiento de la asignación de los recursos por parte del SGR al Departamento de la Guajira

1.1 Con base en la instrucción de abono en cuenta, el SGR registra un débito en la subcuenta 541301-Asignaciones directas de la cuenta 5413- SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS (SGR) por el valor asignado al Departamento, con crédito la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

1.2 El Departamento de la Guajira como beneficiario de las regalías, con base en la instrucción de abono en cuenta, reconocerá el derecho a la transferencia mediante un débito en la subcuenta la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 441301-Asignaciones directas de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

1.3 El SGR, con el giro de recursos al beneficiario final del pago (contratista) 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.

Los anteriores registros son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas entre el SGR y el Departamento de la Guajira.

2. Reconocimiento contable en el Departamento de la Guajira (Beneficiario de las Regalías) y en el Municipio de Barrancas (Ejecutor) de los recursos girados por el SGR al beneficiario final del pago (contratista)

2.1 En el Departamento de la Guajira

Como beneficiario de los recursos de las regalías registrará en su contabilidad el valor del anticipo entregado al contratista, mediante un débito en la subcuenta 190601 Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y disminuirá por este valor el derecho registrado en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- En el Municipio de Barrancas

En su calidad de ejecutor, para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al Departamento de la Guajira, le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

3. Reconocimiento del recibo de las obras a satisfacción y de la legalización de los anticipos

Con la información suministrada por el ejecutor y el recibo a satisfacción de los bienes desarrollados en cumplimiento de lo acordado, el Departamento de la Guajira reconocerá en su contabilidad el costo de las obras desarrolladas, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes recibidos del grupo 15. INVENTARIOS por cuanto estas obras se han obtenido con la intención de ser entregadas sin contraprestación a los Municipios beneficiarios, disminuyendo los saldos acumulados en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906 -AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS hasta agotar los anticipos efectuados y un crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES por el saldo restante a favor del contratista, sin detrimento del registro de los descuentos y retenciones a que haya lugar.

Con los giros que efectúe el SGR al contratista para el pago total de la obra, registrará un débito en la subcuenta 240101- Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y cancelará el saldo de la 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

4. Reconocimiento del traslado de las obras realizadas a los Municipios beneficiarios de las mismas.

4.1 El Departamento de la Guajira registrará este hecho mediante un débito a la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS con crédito a la subcuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS donde inicialmente fueron reconocidas estas obras.

4.2 Los Municipios beneficiarios de las obras, a partir del momento en que ostenten el control de las mismas, reconocerán en su contabilidad los bienes recibidos sin contraprestación, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda a su naturaleza, de manera que en tratándose de construcción de vías, se reconocerán como bienes de uso público por cuanto cumplen con la definición estipulada en el numeral 11. BIENES DE USO PÚBLICO HISTORICOS Y CULTURALES del Marco normativo para entidades de gobierno, mediante un débito en la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 17-BIENES DE USO PUBLICO, HISTORICOS Y CULTURALES, con crédito a la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000053461 DEL 19-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos por transferencias y subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	La cuenta contable del gasto que se debe afectar para registrar el aporte que debe realizar la entidad a los canales regionales, en cumplimiento del párrafo del artículo 21 de la Ley 14 de 1991.

Doctora  
NELSY PAOLA DAZA CUY  
Profesional Especializado  
Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002985-2, del día 26 de agosto de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“(…) ... cuál es la cuenta contable del gasto a la que se debe registrar el aporte que nuestra entidad debe realizar a los canales regionales, en cumplimiento del párrafo del artículo 21 de la Ley 14 de 1991, o cual es la contabilización correcta para registrar estos pagos? (…)”

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

El párrafo del artículo 21 de la Ley 14 de 1991, por la cual se dictan normas sobre el servicio de televisión y radiodifusión oficial, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 21º.- Ingresos para el canal cultural de Inravisión para las organizaciones regionales de televisión y para la radiodifusión oficial.

PARÁGRAFO.- El diez por ciento (10%) de los presupuestos publicitarios anuales de los organismos descentralizados se destinará, para los fines del presente artículo, distribuidos en la siguiente forma: el siete por ciento (7%) para el auspicio, colaboración o patrocinio de la cadena tres o canal cultural de Inravisión, y el tres por ciento (3%) para distribuirlo equitativamente entre las organizaciones regionales de televisión con destino a su programación cultural. Para efectos del presente articulado se entiende por organismos

descentralizados los definidos en el artículo 1o. del Decreto Legislativo 1982 de 1974 o normas que lo reformen o adicionen. Estos organismos deberán dar estricto cumplimiento a lo aquí dispuesto en la ejecución de sus presupuestos publicitarios.” (Subrayado fuera de texto)

La Sentencia No. 1525 del Consejo de Estado - Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta, de 25 de septiembre de 2003, indicó frente a la naturaleza jurídica del aporte de los presupuestos publicitarios de los organismos descentralizados y los organismos obligados a realizar la transferencia transcrita lo siguiente:

“a) La obligación legal de destinar el 10% de los presupuestos publicitarios a cargo de los organismos descentralizados a que se refiere el parágrafo del artículo 21 de la ley 14 de 1991, tiene las características de una transferencia presupuestal y no de una renta fiscal o tributaria. b) Los organismos descentralizados del orden territorial no están obligados a realizar la transferencia prevista en el parágrafo del artículo 21 de la ley 14 de 1991. Los obligados a ello son los organismos del orden nacional que aparecen en el artículo 38.2 de la ley 189 de 1998, sector descentralizado de servicios... (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) aplicado por las entidades de gobierno incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 620 de 2015, 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 de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que la Unidad Administrativa Especial del Servicio Público de Empleo deberá registrar un gasto por concepto de subvención por el valor de los recursos destinados a los canales regionales, en cumplimiento del parágrafo del artículo 21 de la Ley 14 de 1991, mediante un débito en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, puesto que como lo indicó el Consejo de Estado, la obligación de destinar parte de los recursos del presupuesto publicitario tiene características de una transferencia y no de una renta fiscal o tributaria.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000060821 DEL 24-10-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Cuentas de orden deudoras de control Cuentas de orden acreedoras de control
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento de la ejecución de recursos provenientes del SGR

<b>2</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos por transferencias Cuentas por pagar Cuentas por cobrar Ingresos por transferencias Otros activos
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento contable para el reconocimiento de la ejecución de recursos provenientes del SGR

Doctora  
 LEONID ESTEPA ROA  
 Empresa de Energía del Casanare  
 Directora de Contabilidad  
 Yopal

#### ANTECEDENTES

Apreciada doctora Leonid Estepa:

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003552-2, del día 10 de octubre de 2019, en la cual señala:

“ENERCA S.A ESP, es una entidad ejecutora de recursos provenientes del Sistema General de Regalías, el beneficiario de la regalía es el Departamento de Casanare. Estos recursos son girados a través de la plataforma del SPGR. La forma de contabilización de estos recursos se debe realizar de acuerdo con la Resolución 470 de 2016. Para nuestro caso en particular y teniendo en cuenta que el resultado del proyecto no va a ser para la entidad ejecutora o no se ha definido, entonces, aplicaríamos lo contemplado en el artículo 1 numeral 15 de la Resolución 470 de 2016. Sin embargo, como estos recursos no son girados a la entidad

ejecutora del proyecto sino que se manejan a través del sistema SPGR nos surgen las siguientes preguntas:

- ¿Qué procedimiento contable debe utilizarse para el manejo de estos recursos?
2. Si se aplica lo contemplado en la Resolución 470 de 2016 artículo 1 numeral 15 ¿Qué cuenta contable debe utilizarse en reemplazo de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con ocasión del no giro de los recursos a la entidad ejecutora del proyecto?
  3. ¿Cómo funciona el tema de operaciones recíprocas en estos casos?”

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 4 del Marco Conceptual para la preparación de presentación de información financiera, relativo a las características de la información financiera, establece que:

#### “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.

La información financiera es útil si es relevante y representa fielmente los hechos económicos de la empresa, de allí que la relevancia y la representación fiel se consideran características fundamentales. La utilidad de la información se puede incrementar a través de las siguientes características de mejora: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

### 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.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891516- Ejecución de Proyectos de Inversión.

## 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN

Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión”. (Subrayados fuera de texto)

### 2) 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, 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.

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)

El Procedimiento Contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), incorporado al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno por la Resolución 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.



(...)

**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.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Concepto con radicado número 20192000030281 del 24 de julio de 2018 de la CGN, dirigido a la Doctora Alexandra Collazos Millán, Jefe de Sección de contabilidad de la Universidad del Valle, señala en sus conclusiones:

“(...) los registros contables corresponderán a una de las dos siguientes alternativas: (...)

2. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad beneficiaria de la regalía, los registros contables tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), como para la entidad

territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle) y la entidad ejecutora de los recursos (Universidad del Valle), son los siguientes:

- En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), 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.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual 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 la regalía (Gobernación del Valle)

Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, 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.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Ahora bien, por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el activo será de la entidad beneficiaria de la regalía, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte de la entidad ejecutora del proyecto por la ejecución de los recursos, la Gobernación del Valle debe registrar un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del gasto o del activo formado, con crédito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la

subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, este se cancelará afectando la cuenta de Gasto o del Activo formado.

- En la entidad ejecutora del proyecto (Universidad del Valle)

En su calidad de ejecutor, para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Atendiendo el contexto planteado en la consulta, y con fundamento en el concepto 20192000030281 expedido por la CGN sobre el mismo asunto el cual se expone en las consideraciones, se concluye lo siguiente para cada uno de los interrogantes:

### Interrogante N°1

El Procedimiento contable en cada una de las entidades involucradas en el manejo de los recursos:

### Registros contables en el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso ENERCA S.A ESP, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual 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.

### **Registros contables en la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Departamento de Casanare)**

Con base en la instrucción de abono en cuenta que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte de la entidad ejecutora del proyecto por la ejecución de los recursos, la entidad beneficiaria debe registrar un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del gasto o del activo formado, con crédito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, este se cancelará afectando la cuenta de Gasto o del Activo formado.

El reconocimiento de los activos formados dependerá de que entidad vaya a tener el control de los mismos. Si es la entidad beneficiaria de la regalía quien ostenta el control de estos activos, los incorporará en su contabilidad en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-Propiedades, Planta y equipo.

Si las obras se han obtenido con la intención de ser entregadas sin contraprestación a otras entidades, se reconocerán como inventarios en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de los bienes recibidos del grupo 15-INVENTARIOS, y con el traslado a los beneficiarios finales de las obras registrará este hecho mediante un débito a la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS con crédito a la subcuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS donde inicialmente fueron reconocidas estas obras.

Las entidades públicas beneficiarias de las obras que ostenten el control de las mismas, reconocerán en su contabilidad los bienes recibidos sin contraprestación, debitando la

subcuenta y cuenta que corresponda a su naturaleza, de manera que si se trata de construcción de vías, se reconocerán como bienes de uso público por cuanto cumplen con la definición estipulada en el numeral 11. BIENES DE USO PÚBLICO HISTORICOS Y CULTURALES del Marco normativo para entidades de gobierno, mediante un débito en la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 17-BIENES DE USO PUBLICO, HISTORICOS Y CULTURALES, con crédito a la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

### **En la entidad ejecutora del proyecto (ENERCA S.A ESP)**

Para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355- EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

### **Interrogante N° 2.**

Respecto de la inquietud planteada en este numeral, en razón a que los recursos no ingresan a las cuentas bancarias del ejecutor, no es viable la aplicación del numeral 15 del procedimiento contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), incorporado por la Resolución 470 de 2016 al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, por tanto la entidad beneficiaria de las regalías y la ejecutora aplicarán el procedimiento señalado en los párrafos precedentes de estas conclusiones.

### **Interrogante N° 3**

En relación con las operaciones recíprocas, serán objeto de reporte los saldos de derechos y obligaciones y de gastos e ingresos por transferencias, reconocidos en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de las regalías, señalados en respuesta al interrogante N°1 de la consulta. Igualmente serán objeto de reporte los saldos entre cuentas de resultado o entre cuentas de situación financiera que puedan generarse por transacciones producto de la ejecución, cuando los proveedores de los bienes o servicios sean entidades públicas, y con respecto a la entidad territorial beneficiaria de los recursos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000072341 DEL 05-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	2402-Subvenciones por pagar 5424-Subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos entregados a Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público
	<b>TEMAS</b>	1324-Subvenciones por cobrar 4430-Subvenciones
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos recibidos del Gobierno Nacional para atender gastos de funcionamiento e inversión

Doctora  
MYRIAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN  
Subcontadora de Centralización de la Información  
Contaduría General de la Nación  
Presente

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20195500041172 del 27 de noviembre de 2019, mediante la cual solicita revisar los aspectos técnicos contables relacionados con las cuentas utilizadas por el Tesoro Nacional para registrar los recursos entregados para el pago de gastos de funcionamiento e Inversión a las entidades ESE Instituto Nacional de Cancerología, ESE Sanatorio de Agua de Dios y el Hospital Militar Central.

Con la entrega de los recursos, el Tesoro Nacional utiliza la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y por su parte las entidades que los reciben los reconocen en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, en razón a que son entidades que aplican el Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, lo cual ha generado representativas diferencias en el informe de operaciones recíprocas.

## CONSIDERACIONES

La Norma de Ayudas Gubernamentales y Subvenciones contenida en el Capítulo IV, numeral 2 de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, adoptadas por la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, dispone:

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

(...)

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

(...)

#### 2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. (...)

Por su parte, el CGC aplicado por las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, incorporado al RCP por la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta

### 4430-SUBVENCIONES

“Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyectos específicos. (...)

**DINÁMICA****SE DEBITA CON:**

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

**SE ACREDITA CON:**

1- El valor causado por concepto de subvenciones.”

Por su parte, el CGC aplicado por las Entidades de Gobierno, incorporado al RCP por la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“2402 SUBVENCIONES POR PAGAR, 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 de texto)

**DINÁMICA**

SE DEBITA CON: 1- El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de las obligaciones que se adquieran por concepto de subvenciones.”

“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.

**DINÁMICA**

SE DEBITA CON: 1- El valor de la subvención causada.

SE ACREDITA CON: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

**CONCLUSIONES**

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:



El reconocimiento de los recursos entregados por la DGCPTN a Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan ni Administran ahorro del público, serán reconocidos mediante un débito en la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, con crédito a la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Por su parte, las empresas, ESE Instituto Nacional de Cancerología, ESE Sanatorio de Agua de Dios y el Hospital Militar Central, empresas del ámbito de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, quienes reciben los recursos del Gobierno nacional para gastos de funcionamiento e inversión, reconocerán el derecho debitando la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, acreditando la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

De acuerdo con lo anotado, la DGCPTN no utilizaría la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS por la entrega de recursos a entidades que aplican el Marco normativo de la Resolución 414 de 2014.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N°	20192000003091 del 07-02-2019
	20192000006221 del 26-02-2019
	20192000006531 del 28-02-2019
	20192000011281 del 22-03-2019
	20192000012451 del 01-04-2019
	20192000016871 del 09-05-2019
	20192000044201 del 05-09-2019
	20192000056451 del 03-10-2019
	20192000057651 del 09-10-2019
	20192000058901 del 16-10-2019
	20192000068841 del 02-12-2019
	20192000072341 del 05-12-2019
	20192000077821 del 24-12-2019
	20192000079151 del 26-12-2019

\*\*\*

**1.28 GASTO PÚBLICO SOCIAL****CONCEPTO N° 20192000019691 DEL 10-05-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gasto público social Costo de ventas de servicios Costos de transformación-Servicios Educativos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de las erogaciones directamente atribuibles a la prestación de servicios educativos

Señora  
CLERY ROJAS  
Contadora Pública

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500015172, del 10 de abril de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) hasta el año anterior, los gastos se registraban en las cuentas de costo de servicios educativos (72) y posteriormente se cerraban contra la cuenta de costo de ventas de servicios (63).

Los recursos que ingresan, son los de gratuidad con los cuales se cubren los gastos de funcionamiento y de inversión, para el apoyo de la prestación del servicio de educación.

(…) Existe la obligación de utilizar las cuentas de los grupos 6 y 7 bajo el nuevo marco normativo contable? ¿O puede utilizarse directamente la cuenta de gastos (5501)?”.

**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, en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA sobre el principio de asociación indica:

“Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”.

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

#### “9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo. (...)

##### 9.2.2.2 Prestación de servicios

14. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

15. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la entidad haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

16. Cuando la entidad preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas o al gasto, según corresponda, se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, las erogaciones acumuladas en el costo de transformación se trasladarán a los inventarios, de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores. (...)

#### 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”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, establece:

#### “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. (...)

#### 6305-SERVICIOS EDUCATIVOS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los costos en que se incurre por la formación y generación de los servicios educativos vendidos durante el periodo contable. (...)

#### 72-SERVICIOS EDUCATIVOS

##### DESCRIPCIÓN

En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los costos originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas-docentes, de extensión y asesoría, entre otras”.

### CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, las erogaciones directamente relacionadas con la prestación del servicio de educación deberán reconocerse como costos de transformación en las respectivas subcuentas y cuentas que conforman el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, teniendo en cuenta el nivel o niveles de educación específica que desarrolle cada institución educativa.

Las instituciones educativas deben adelantar previamente un análisis de las erogaciones que incurra para efectos de:

1) Registrar como gastos de administración y operación los importes asociados a las actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico.

2) Registrar como costo de prestación de servicios educativos, los importes correspondientes a la labor educativa propiamente dicha.

3) Asignar en la subcuenta 589723-Servicios, de la cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, las erogaciones de actividades mixtas, para posteriormente, aplicando criterios de distribución, efectuar una reclasificación hacia gastos de administración y operación, lo que razonablemente se estime relacionado con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, o hacia las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, lo que razonablemente se estime relacionado con las labores misionales del proceso educativo. En consecuencia, el saldo de la subcuenta 589723-Servicios, debe quedar en cero, al finalizar cada mes.

Ahora bien, una vez acumulados los desembolsos imputables a los servicios educativos en las correspondientes cuentas de costos, se procede a dar traslado de dicho costo a GASTO PÚBLICO SOCIAL o COSTOS DE VENTAS, así:

a. Cuando se trate de valores correspondientes a la prestación del servicio de educación gratuita a la comunidad más pobre y vulnerable, se reconoce un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5501-EDUCACIÓN, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS; y,

b. Cuando la institución educativa venda los servicios educativos, el traslado del costo se realizará mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 6305-SERVICIOS EDUCATIVOS y un crédito a la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192300022811 DEL 07-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gasto público social Costo de ventas de servicios Costos de transformación-Otros servicios
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de las erogaciones directamente atribuibles a la prestación de servicios

Doctora  
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ  
Directora Financiera  
Ministerio de Defensa Nacional  
Bogotá D.C.

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001662-2, del 25 de abril de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre el reconocimiento contable de las erogaciones que se encuentran cobijadas por el rubro presupuestal “Gastos de Comercialización y Producción”.

**CONSIDERACIONES**

El Contrato de condiciones generales para adquisición de servicios No. 2838-00-PC-SC-023-0 firmado entre el Consorcio Dragado Buenaventura 2015 y la Dirección General Marítima-DIMAR el 25 de enero de 2018, establece:

“CLAÚSULA SEGUNDA: OBJETO: Mediante el presente Contrato, el Contratista se obliga irrevocablemente para con el Contratante a prestarle sus servicios para el levantamiento y procesamiento de variación magnética del suelo, sonar de barrido lateral y subsuelo marino en la Bahía de Buenaventura, en un área de aproximadamente 90.000 m2 dentro del canal navegable de Buenaventura a la altura de la boya N° 41, con base en un área definida por el Contratante. (...)”

CLAÚSULA SEXTA: VALOR: El valor total del contrato es de noventa millones ciento cincuenta y cinco mil seiscientos cincuenta pesos (\$90.155.650). Incluye equipos de última tecnología, plataforma hidrográfica, personal idóneo y especializado, logística, transporte, alimentación, y costos administrativos. (...)”

CLAÚSULA OCTAVA: FORMA Y CONDICIONES DE PAGO: La forma de pago se establece en un único pago finalizado el proyecto, contra entrega de los productos. Las facturas serán canceladas en la moneda en la que se presenta a los treinta (30) días calendarios siguientes a la fecha de su radicación en las oficinas de Consorcio Dragado Buenaventura 2015.”

El Contrato Interadministrativo No. 0248 de 2018 suscrito entre la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena-CORMAGDALENA y el Ministerio de Defensa Nacional-Dirección General Marítima, establece:

“CLAUSULA PRIMERA-OBJETO: CONTRATO INTERADMINISTRATIVO PARA REALIZAR EL LEVANTAMIENTO HIDROGRÁFICO MONOHAZ DESDE EL SECTOR DE APROXIMACIÓN MARÍTIMA AL PUERTO DE BARRANQUILLA KILÓMETRO (K-2) HASTA EL SECTOR DE PIMSA KILÓMETRO (K38) EN EL RIO MAGDALENA PARA MONITOREAR LAS CONDICIONES MORFOLÓGICAS DEL CANAL NAVEGABLE DE ACCESO AL PUERTO DE BARRANQUILLA. (...)

CLAÚSULA SÉPTIMA-OBLIGACIONES DE LAS PARTES.

A) CORMAGDALENA se obliga a: (...)

2. Realizar el seguimiento o supervisión de cumplimiento del objeto a contratar. (...)

B) EL CONTRATISTA se obliga a: (...)

2. Realizar el levantamiento y entregar el plano batimétrico, en formato digital DXF, DWG y PDF, con la información recolectada diariamente. Los planos en formato DXF, DWG serán entregados con el informe mensual.

3. Hacer entrega del archivo digital de la data batimétrica en formato XYZ en sistema de coordenadas Magna Sirgas Zona Bogotá.”

El Contrato No. 2305104 suscrito entre la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura y la Dirección General Marítima, indica:

“ARTÍCULO 1-SERVICIOS A EJECUTAR POR EL CONTRATISTA

El contratista deberá realizar los servicios establecidos en el Anexo I. “Pliego de Servicios y Especificaciones y relativos costos”, entendiéndose que entre dichos servicios se incluirán aquellos que, aunque no estén previstos específicamente en el mencionado Anexo I, estén implícitos en las normas profesionales generalmente aceptadas. (...)

## ARTÍCULO 5-CALENDARIO Y MODALIDAD DE PAGO

Teniendo plenamente en cuenta los servicios ejecutados por el Contratista, la organización efectuará los pagos al Contratista, tomando en consideración las deducciones de los daños líquidos mencionados en el Artículo 6 más adelante, si procede, de conformidad con las disposiciones del Anexo V: “programa y modalidad de pago” (...)

El Contrato Interadministrativo no. 407 de 2019 celebrado entre la Agencia Nacional de Hidrocarburos y el Ministerio de Defensa nacional-Dirección General Marítima-DIMAR, establece:

“CLAÚSULA PRIMERA. -OBJETO: ADQUISICIÓN Y PROCESAMIENTO DE INFORMACIÓN BATIMÉTRICA MULTHAZ EN AGUAS SOMERAS Y PROFUNDAS DEL CARIBE COLOMBIANO, GENERACIÓN DE PRODUCTOS DE RETRODISPERSIÓN ACÚSTICA E INTEGRACIÓN DE LA INFORMACIÓN BATIMÉTRICA HISTÓRICA DISPONIBLE EN EL EPIS, DIMAR Y COMPAÑÍAS OPERADORAS.

CLAÚSULA SEGUNDA. -ALCANCE. Desarrollar las actividades relacionadas en la propuesta técnica-económica entregada por la DIMAR (...)

CLAÚSULA QUINTA.-VALOR: El valor total del presente Contrato Interadministrativo, asciende a la suma de VEINTE MIL MILLONES DE PESOS (\$20.000.000.000) M/CTE, incluidos los costos directos e indirectos, todos los impuestos y demás tributos a que haya lugar que se causen por el hecho de su celebración, ejecución, liquidación y el costo de gerencia. (...)

CLAÚSULA NOVENA. -OBLIGACIONES DE LA ANH: (...)

3. Participar en la vigilancia y supervisión del Contrato, haciendo seguimiento al cumplimiento y logro de los alcances planteados en el presente Contrato, sin que tal gestión se entienda como coadministración de la gestión contractual. (...)

CLAÚSULA DÉCIMA. -OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA. (...)

1. Cumplir con el objeto del contrato con plena autonomía técnica y administrativa y bajo su propia responsabilidad. Por lo tanto, no existe ni existirá algún tipo de subordinación, ni vínculo laboral del CONTRATISTA con la ANH”.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, 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.

Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos.”

Por su parte, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución Nº 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma de Inventarios establece:

#### “9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo. (...)

##### 9.2.2.2 Prestación de servicios

14. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

15. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la entidad haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

16. Cuando la entidad preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado

del costo de la prestación del servicio al costo de ventas o al gasto, según corresponda, se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, las erogaciones acumuladas en el costo de transformación se trasladarán a los inventarios, de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores. (...)

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

Como complemento, la Norma de Ingresos indica:

### "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. 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.

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.”

De forma adicional, la CGN emitió el Concepto N° 20182000046061 el 12 de septiembre de 2018, dirigido a la doctora María Fernanda Prieto Acosta, subdirectora financiera del Departamento de la Prosperidad Social-DPS, en donde establece:

“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 (Sic) 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.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

El reconocimiento de los hechos económicos de la entidad debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales, toda vez que, la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Estos sistemas de información operan sobre bases comprensivas conciliables que no necesariamente son equiparables, puesto que, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro únicamente en uno de estos sistemas.

Por otra parte, es conveniente precisar que, los hechos económicos deberán reconocerse contablemente atendiendo su forma económica independientemente de su forma legal. Los registros contables derivados de las relaciones contractuales entre entidades públicas responden a la realidad de las transacciones generadas según el tipo de acuerdo o relación suscrita entre los entes intervinientes, de la cual se establecen aspectos tales como el tipo de acuerdo contractual suscrito, calidad de las partes participantes, objeto del contrato, derechos y obligaciones, quién es el dueño de los recursos, quién es el responsable de la ejecución del objeto contractual, a título de qué son entregados los recursos, si es en calidad de aportes o de remuneración a los servicios prestados, entre otros.

De conformidad con los diferentes contratos y acuerdos suscritos por la entidad, esta presta servicios o suministra bienes. Las erogaciones directamente relacionadas con la prestación de tales servicios deberán reconocerse como costos de transformación en las respectivas

subcuentas y cuentas que corresponda de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN, con independencia de que sean vendidos a precios de mercado o distribuidos a precios de no mercado.

Aunado a lo anterior, es importante aclarar que si bien el principio de asociación establece que el reconocimiento de los ingresos con contraprestación debe estar asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos, ello no descarta que los ingresos sin contraprestación también puedan tener costos imputables a los mismos, los cuales se generan en cumplimiento del objeto para el cual están destinados, así estos últimos no configuren una compensación a quien efectúa una transferencia o subvención.

En ese orden de ideas, la entidad debe adelantar previamente un análisis de las erogaciones que incurra para efectos de:

- 1) Registrar como gastos de administración y operación los importes asociados a las actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico.
- 2) Registrar como costo de prestación de servicios, los importes asociados a los mismos.
- 3) Asignar en la subcuenta 589701-Bienes producidos o 589723-Servicios, de la cuenta 5897-COSTOS Y GASTOS POR DISTRIBUIR, las erogaciones de actividades mixtas, para posteriormente, aplicando criterios de distribución, efectuar una reclasificación hacia gastos de administración y operación, lo que razonablemente se estime relacionado con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, o hacia las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 7, lo que razonablemente se estime concerniente con la prestación de servicios o suministro de bienes. En consecuencia, el saldo de la subcuenta 589723-Servicios, debe quedar en cero, al finalizar cada mes.

Una vez acumulados los desembolsos imputables a los servicios o suministro de bienes en las correspondientes cuentas de costos, se procede a dar traslado de dicho costo a GASTO PÚBLICO SOCIAL o COSTOS DE VENTAS, así:

a. Cuando se trate de valores correspondientes a la prestación del servicio gratuito a la comunidad más pobre y vulnerable, se reconoce un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN; y,

b. Cuando la entidad venda a precios de mercado o distribuya a precios de no mercado los servicios, el traslado del costo se realizará mediante un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS y un crédito a la subcuenta y cuenta respectiva de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000031431 DEL 06-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gasto público social Gastos Generales
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento del pago por servicios de correo y mensajería

Doctora  
 RODRIGO ALBERTO GÓMEZ DUQUE  
 Profesional Universitario  
 Subdirección de Contaduría  
 Gobernación del Valle del Cauca  
 Cali - Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002576-2 del 15 de julio de 2019, mediante la cual consulta la cuenta para el registro contable que la Gobernación, como sus dependencias de salud y educación deben utilizar en los pagos efectuados por concepto del servicio de correo cancelados a la Empresa 4/72, los cuales viene registrando en cuentas del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, situación que genera diferencias de saldos de operaciones recíprocas con la Empresa prestadora del servicio, quien reconoce el ingreso en la cuenta 4333-SERVICIO DE COMUNICACIONES.

**CONSIDERACIONES**

El Marco conceptual para las entidades de Gobierno contenido en la Resolución 533 de 2015, define los elementos de los estados financieros, de los cuales en relación con los gastos el numeral 6.1.5., señala: “ 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.”

Por su parte, el CGC adoptado para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe en gastos el grupo 55-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN como, “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los

gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos.

Así mismo, en la descripción de la cuenta 5111-GENERALES, señala: “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.”

#### CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas el gasto público social esta relacionado con el cubrimiento de las necesidades básicas insatisfechas de la población y los pagos realizados por concepto del servicio de correo y mensajería que corresponden a pagos realizados a terceros por la prestación de un servicio, afectará el estado de resultados como un gasto en la subcuenta 511123-Comunicaciones y transporte de la cuenta 5111-GENERALES.

Además, al elaborar el informe de operaciones recíprocas, los gastos por servicios de correo y mensajería se informarán como operación recíproca con la empresa que preste el respectivo servicio.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto N° 20192000005041 del 15-02-2019

20192300027171 del 19-07-2019

20192300076521 del 24-12-2019

\*\*\*

**1.29 GASTOS-DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS**

No se profirió doctrina sobre este acápite.

**1.30 GASTOS-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000841 del 14-01-2019  
20192000003461 del 08-02-2019  
20192000030351 del 24-07-2019  
20192000057961 del 10-10-2019



**1.31 OTROS GASTOS****CONCEPTO N° 20192000000851 DEL 14-01-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de las comisiones y honorarios en los contratos de administración delegada.

Doctora  
 OLGA ROCÍO GIL QUINTERO  
 Líder de programa  
 Alcaldía de Medellín  
 Medellín

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004957-2, del 11 de diciembre de 2018, en la cual consulta sobre el Tratamiento contable de las comisiones y honorarios en los contratos de administración delegada, en lo particular sobre los siguientes aspectos relacionados con la Resolución 386 de 2018:

1. En primer lugar entendemos que cuando se hace alusión a comisiones también se incluye el concepto de honorarios por la administración de los recursos entregados en admón., ya que en unos contratos se pactan comisiones (generalmente cuando se trata de fiducias) y en otros se pactan honorarios (generalmente entidades diferentes a las financieras). ¿Es correcta esta interpretación?
2. ¿Los honorarios o comisiones siempre se reconocerán como gasto, con independencia que en los objetos de los contratos se contemple la construcción de obras de infraestructura (vías, puentes, edificios, parques etc.) y adquisición de predios? O en este caso ¿los honorarios y comisiones se deben capitalizar, es decir, registrar como mayor costo de los inmuebles construidos y los lotes adquiridos, según la norma de medición inicial de propiedades, planta y equipo, entre otras?

Lo anterior teniendo en cuenta que:

- El Municipio de Medellín, en aplicación del anterior marco normativo y doctrina de la CGN, venía capitalizando estos conceptos en el caso de contratos que tengan por

objeto la construcción de infraestructura física o compra de activos fijos, política que conservamos a la fecha.

- En el caso de la capitalización de los honorarios o comisiones, se generarán diferencias en recíprocas del ingreso vs. gasto.
- También es muy posible que las entidades que administren los recursos reconozcan los honorarios como un ingreso en el grupo 43-Venta de servicios- por tener relación con su actividad principal y no como ingresos diversos.
- Si no se contemplan otras cuentas del ingreso en la tabla de eliminaciones, también se podrían generar diferencias con los gastos de la cuenta 580237.

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

### CONSIDERACIONES

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).

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, el numeral 3.4. Comisiones señala que “La entidad que controla los recursos registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES o 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 acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

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

En el caso de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones), establece que:

#### “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” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, la Norma de bienes de uso público señala:

#### “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” (Subrayado fuera del texto).

### CONCLUSIONES

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

1. En primer lugar entendemos que cuando se hace alusión a comisiones también se incluye el concepto de honorarios por la administración de los recursos entregados en admón., ya que en unos contratos se pactan comisiones (generalmente cuando se trata de fiducias) y en otros se pactan honorarios (generalmente entidades diferentes a las financieras). ¿Es correcta esta interpretación?

No obstante que los términos comisiones y honorarios tienen acepciones diferentes, el pago de los honorarios que se realicen a las entidades que administran los recursos de terceros, por la administración de tales recursos, podrán considerarse y registrarse como equivalentes a las comisiones a que se refiere el numeral 3.4 Comisiones del artículo 5 de la Resolución 386 de 2018.

2. ¿Los honorarios o comisiones siempre se reconocerán como gasto, con independencia que en los objetos de los contratos se contemple la construcción de obras de infraestructura (vías, puentes, edificios, parques etc.) y adquisición de predios? O en este caso ¿los honorarios y comisiones se deben capitalizar, es decir, registrar como mayor costo de los inmuebles construidos y los lotes adquiridos, según la norma de medición inicial de propiedades, planta y equipo, entre otras?

Sobre el particular, es importante precisar que cuando una entidad entrega los recursos en administración a otra entidad pública para la construcción de obras de infraestructura,

deberá evaluar los gastos relacionados con la administración de los recursos, con el fin de diferenciarlos de aquellos que están relacionados directamente con la construcción de las obras.

De tal forma que, en el caso de aquellos gastos relacionados con la administración de los recursos se deberán registrar conforme a lo establecido en el numeral 3.4 Comisiones del artículo 5 de la Resolución 386 de 2018. Por otra parte, aquellos gastos que puedan ser 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, deberán ser capitalizados de acuerdo con lo señalado en la Norma de propiedad, planta y equipo y la Norma de bienes de uso público.

Por otra parte, cuando los honorarios o las comisiones sean activables, de conformidad con lo expuesto anteriormente, y para el beneficiario de los pagos estos importes representen un ingreso, se configura una operación recíproca que no es objeto de reporte, toda vez que en este caso no hay lugar a eliminación, en tanto que para los casos en que para ambas partes se afecten los resultados, si deberá efectuarse el reporte de operación recíproca por cada uno de los intervinientes en la transacción.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000002861 DEL 05-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Otros gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES.

Doctora  
 ESPERANZA BOTERO GUERRERO  
 Profesional Especializado  
 Grupo Financiero y Presupuestal  
 Instituto de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos-INVIMA  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000107-2, del 15 de enero de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre si debe o no reclasificar la cuenta 589301001 a la cuenta 3109 resultados de ejercicios anteriores.

Para lo cual plantea: “Nuestra entidad tiene reflejadas devoluciones para la vigencia 2018 por valor de \$1.204.483.436 en la cuenta 589301001 cuya dinámica contable es reflejar el valor de las devoluciones y descuentos, relacionados con ingresos fiscales tributarios y no tributarios que se reconocieron en periodos contables anteriores. La duda surge, a partir de una visita de la Contraloría General de la República en el año 2016 donde nos dejó un hallazgo que decía que los registros que afectaron vigencias anteriores debían afectar la cuenta de patrimonio-Utilidades acumuladas, con el fin de reflejar la situación exacta del periodo contable.”

**CONSIDERACIONES**

La Resolución N° 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”, establece:

“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

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. (...)

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. (...)

ARTÍCULO 3º. 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” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, establece:

“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. (...)

#### 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB)

##### DESCRIPCIÓN

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.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

1- El valor de las devoluciones y descuentos.

###### SE ACREDITA CON:

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

#### 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos fiscales tributarios y no tributarios que se reconocieron en periodos contables anteriores.

##### DINÁMICA

###### SE DEBITA CON:

1- El valor causado por concepto de devoluciones y descuentos.

###### SE ACREDITA CON:

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

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, sobre la corrección de errores precisan:

“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.”

## CONCLUSIONES

La entidad se encuentra aplicando el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, desde el 01 de enero de 2018, en cumplimiento de la normativa expedida por la CGN. Por tanto, como el primer periodo de aplicación corresponde al lapso entre el 01 de enero y el 31 de diciembre de 2018, al cierre del periodo contable de 2018, la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES no debe presentar saldos por periodos anteriores, toda vez que no hay un periodo anterior.

Los saldos a 31 de diciembre de 2017 debieron ser debidamente depurados, ajustados y reclasificados de acuerdo con los lineamientos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y al Instructivo N° 002 de 2015, para así partir de unos saldos iniciales a 01 de enero de 2018 conforme a las nuevas normas contables.

Ahora bien, la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de acuerdo con la dinámica, presenta los saldos acumulados por resultados de ejercicios anteriores, que podrá ser acreditado o debitado al final del periodo contable con la reclasificación del saldo de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO que trae de un periodo contable anterior, para así reflejar el resultado del ejercicio del periodo contable actual. Además, podrá debitarse o acreditarse con los ajustes a que haya lugar por la corrección de un error de un periodo contable anterior o por el cambio de una política contable.

Por su parte, las devoluciones y descuentos relacionadas con ingresos fiscales tributarios y no tributarios generados durante el mismo periodo contable se deberán reconocer en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB); en tanto que, cuando se presenta por ingresos fiscales tributarios y no tributarios reconocidos en periodos contables anteriores, se debe afectar la subcuenta que corresponda de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES.

Al final del periodo contable, de acuerdo con el proceso contable, la entidad debe realizar los ajustes de cierre, y entre ellos realizará la debida cancelación de las cuentas de resultado (ingresos, gastos y costos) contra la cuenta 5905-CIERRE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS. De esta manera el saldo a 31 de diciembre de 2018 de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES se cancelará.

De acuerdo con lo expuesto, para el caso particular de la consulta, no se debe reclasificar el saldo de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Sin embargo, es importante precisar que a partir del periodo gravable 2019, si se trata del reconocimiento de devoluciones o descuentos que debieron registrarse en periodos contables anteriores, la omisión deberá corregirse aplicando la Norma de Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Corrección de errores. Donde se establece que el error deberá corregirse en el periodo que se descubra, afectando las cuentas del activo o del pasivo que corresponda contra la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Si el error es material, para efectos de presentación, se tendrá que realizar reexpresión de estados financieros hasta el periodo más antiguo dónde se cometió el error, si no es material, sus efectos serán únicamente de carácter prospectivo.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000010691 DEL 19-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos generales Inventarios
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de obras construidas en predios de terceros particulares Reconocimiento de obras construídas en predios de las entidades territoriales.

Señor

ALEXANDER ARIAS PÉREZ

### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550000953-2 del 4 de marzo de 2019, mediante la cual señala: La Corporación suscribe contratos de obra de estabilidad de taludes, en zonas urbanas y rurales del Departamento de Caldas, obras construidas en terrenos que no son de propiedad de la Corporación, ni del Municipio, si no de un tercero particular, pero es obligación de la Corporación construir la obra, por lo que consulta lo siguiente:

1. La construcción de dicha obra, contablemente se debe llevar como construcción en curso hasta que se ejecute el 100% o se debe llevar como gasto público social?
2. Dichas construcciones se llevan a propiedad, planta y equipo-bienes de uso público?
3. Si las obras construidas se transfieren a los municipios beneficiarios de las mismas, ¿cuál sería el tratamiento contable?

### CONSIDERACIONES

El Marco conceptual de la normatividad aplicable a las Entidades de Gobierno, contenido en la Resolución 533 de 2015, define los elementos de los estados financieros y en relación con los activos señala:

### “6.1.1. Activos

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

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

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. (...)

De otra parte, cuando se trata de obras realizadas por la entidad para entrega sin contraprestación a otra entidad de gobierno, es necesario remitirnos a la Norma de Inventarios contenida en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, la cual señala:

## “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. (...)

 (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:  
El Marco conceptual para las Entidades de Gobierno define los activos como los recursos controlados por la entidad, entendido el control como la capacidad o derecho que tiene la

entidad de usar el bien para prestar un servicio, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, vender el bien para obtener efectivo, beneficiarse de la revalorización de los recursos y en general obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros para la entidad.

Para el registro contable de las obras de mitigación con taludes en zonas de riesgo, construidos en predios de terceros particulares que la Corporación atiende con sus recursos, deberá revisar si éstas cumplen con 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, además, al evaluar si existe o no control sobre el bien construido, la entidad debe tener en cuenta el acceso al mismo, la capacidad de disponer del bien o restringir su uso y en algunos casos, asumir los riesgos y beneficios asociados al mismo.

Si producto del análisis, no se cumplen los criterios para el reconocimiento de un activo, deberán reconocer un gasto en la subcuenta 511112-Obras y mejoras en propiedad ajena de la cuenta 5111-GENERALES.

Ahora bien, respecto de sus preguntas en particular, podemos indicar:

1. Al no cumplirse los criterios para reconocer un activo, deberá registrarse un gasto tal como se señaló anteriormente, y alternamente durante la construcción de la obra puede llevarse el control en cuentas de orden, las cuales se cancelarán al concluir la obra. Solo es posible afectar el gasto público social las obras están destinadas a atender necesidades básicas insatisfechas de la comunidad en salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte de conformidad con las disposiciones legales.

2. Según lo anotado, en caso de no configurarse los criterios para reconocer un activo, no es viable registrar una Propiedad, planta y equipo o un Bien de uso público.

3. Cuando las obras sean realizadas por la Corporación en predios de la entidad territorial, las cuales, una vez concluidas, serán transferidas a los municipios beneficiarios de las mismas, mientras se realiza la obra se reconocerá en la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO; un vez terminada la obra se reclasifica a la subcuenta 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIAS, la cual se disminuye con la entrega al municipio, afectando el gasto por transferencias en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000032711 DEL 12-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos Ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Subcuentas a utilizar para el reconocimiento de recursos entregados como apoyo a la Policía Metropolitana de Barranquilla. Reconocimiento de la devolución de rendimientos financieros originados en recursos recibidos en administración Reporte de operaciones recíprocas.

Doctora  
IDAMIRA FRAGOZO CRUZ  
Secretaría de Hacienda  
Distrito Especial Industrial y Portuario de Barranquilla  
Barranquilla

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002782-2 del día 5 de agosto de 2019, mediante la cual manifiesta inquietudes sobre las reglas de eliminación de algunas subcuentas, en los siguientes términos:

“El código Contable 511144-APOYO A OPERACIONES MILITARES Y DE POLICÍA, se requiere que sea incorporado en las reglas de eliminación a partir del corte septiembre 2019, ya que en esta cuenta contable se registran los hechos económicos que soporta el apoyo que se le brinda a la Policía Metropolitana de Barranquilla.

Sea habilitada la cuenta 580440-INTERESES SOBRE DEPÓSITOS Y EXIGIBILIDADES para el Distrito de Barranquilla, Nit 890102018-1 Código CGN 210108001, ya que es una cuenta recíproca que se encuentra en las reglas de eliminación y que no es posible reportar por no estar dentro del protocolo de importación y que genera diferencias con algunas entidades en saldos recíprocos.”

Mediante conversación telefónica la consultante aclaró que la solicitud de creación de la cuenta 580440-Intereses sobre depósitos y Exigibilidades se debe a que la entidad requiere

registrar en esta subcuenta la devolución de los rendimientos financieros sobre recursos recibidos en administración, al dueño de los recursos.

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

## CONSIDERACIONES

El numeral 6.2.4 Reconocimiento de gastos y costos, del Marco Conceptual para entidades de gobierno, señala:

### 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.

De otra parte, con relación al asunto consultado, la CGN expidió el concepto N° concepto 20182000025961, el cual en las conclusiones, señaló:

“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.”

## CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones se concluye lo siguiente:

- 1) Con relación a la subcuenta del ingreso que cumpla con las condiciones de reciprocidad del código contable 511144-APOYO A OPERACIONES MILITARES Y DE POLICÍA, es el código 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, tal como se indicó en el concepto 20182000025961 expuesto en las consideraciones el cual se anexa por ser de aplicación al caso consultado. Así mismo, se remite copia de esta respuesta a la Subcontaduría de Consolidación de la información para efectos de la incorporación de estos códigos en las reglas de eliminación.

- 2) Referente a la solicitud de creación del Código 580440-Intereses sobre depósitos y exigibilidades, no es viable atender su solicitud por cuanto de acuerdo la información telefónica suministrada, la entidad pretende registrar en esta subcuenta la devolución de rendimientos financieros generados en recursos recibidos en administración al propietario de los mismos, procedimiento que no es correcto, por cuanto este hecho económico no cumple con la definición de gastos para la entidad, de conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Por tanto, los rendimientos generados en cuentas bancarias por recursos que la entidad recibió en administración, los cuales de conformidad con lo pactado en las cláusulas contractuales deben ser devueltos al dueño de los recursos deben reconocerse como se indica a continuación:

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.

De conformidad con lo anterior, en la operación antes descrita no hay lugar al reporte de operaciones por cuanto el propietario de los recursos reconocerá el derecho a estos recursos y un ingreso, mientras que el administrador registrará un pasivo.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000033791 DEL 13-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Diferencia entre las subcuentas 511159 y 512027 denominadas Licencias.

Doctora  
 MARIA ESTHER RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ  
 Contadora  
 Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria-AGROSAVIA  
 Mosquera, Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002683-2 del 26 de julio de 2019 en la cual solicita se le indique en qué casos debe utilizar las subcuentas 512027-Licencias y 511159 Licencias.

**CONSIDERACIONES**

El numeral 6.2.4 Reconocimiento de gastos y costos, del Marco Conceptual para entidades de gobierno, señala:

## 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.

## 5111-GASTOS 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.”

## 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales. (Subrayado 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 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)

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los gastos deben reconocerse acuerdo a la naturaleza de las erogaciones ejecutadas y de conformidad con la definición contenida en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones.

Por consiguiente, en la subcuenta 511159-Licencias de la cuenta 51111-GENERALES se reconocen las erogaciones necesarias para la adquisición de este tipo de derechos con el fin de apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad, mientras que en la subcuenta 512027-Licencias de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS se reconocen erogaciones por su adquisición, en cumplimiento de disposiciones legales, siempre y cuando no cumplan con las características para reconocerse como activos intangibles.

Ahora bien, si la Licencias adquiridas son susceptibles de reconocerse como Activos Intangibles, atendiendo a los criterios de ser identificables, de poder controlarse, que cuenten con la capacidad de generar beneficios económicos o un potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables, y que se caracterizan porque no se espera venderlas en el curso de las actividades y se prevé usarlas durante más de un periodo contable, en este caso debe reconocerse como activos en las subcuentas 197007-Licencias de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000036891 DEL 23-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos Cuentas por cobrar Pasivos por beneficios a empleados
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de reintegros de pagos por concepto de licencias de maternidad.

Doctor  
YEISON A HURTADO RESTREPO  
Secretario de Hacienda  
Municipio de Ulloa Valle del Cauca  
Ulloa

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002938-2, el día 21 de agosto de 2019, trasladada a este Despacho por el doctor Julio César Cárdenas de la Contraloría General de la República, en la cual formula consulta sobre cuál es el debido manejo de los recursos que son reintegrados por concepto de licencia de maternidad, teniendo en cuenta que se realizó el respectivo pago del salario al funcionario con cargo a los recursos de la personería municipal por el concepto de funcionamiento.

Manifiesta que al realizar la solicitud a la EPS, estos recursos ingresan al presupuesto por reintegros los cuales se convierten en recursos de capital para inversión perdiendo su calidad de funcionamiento.

Solicita cual es el tratamiento de estos recursos ya que se estarían afectando los recursos de funcionamiento y por ende sería respectivo que al reintegrarlos tenga la misma calidad y destinación.

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996, mediante la cual se crea la Contaduría General de la Nación, señala en el Artículo 4º. Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (...)”

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. (Subrayado fuera de texto)

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. (...)

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.

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.”

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. (...)”

## 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 y por tanto, excede su competencia funcional pronunciarse en relación con aspectos presupuestales. Por esta razón se da traslado de su consulta a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y se da respuesta desde la perspectiva de la normatividad

contable pública, en relación con el reconocimiento de las incapacidades y licencias de maternidad, en los siguientes términos:

El reconocimiento de las incapacidades por enfermedad general o de las licencias de maternidad, 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 o causación, con independencia del efecto que se genere en el sistema de información presupuestal por el reintegro de los recursos por parte de las Entidades Promotoras de Salud-EPS o Administradoras de Riesgos Laborales ARL, debitando las subcuentas respectivas de las cuentas 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, por el valor que le corresponde pagar a la entidad, con crédito a las subcuentas 251125-Incapacidades, o 251108-Licencias de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, pasivos que se cancelarán con el giro al funcionario.

Los pagos a los empleados sobre los cuales 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 siempre y cuando la entidad cumpla con los requisitos señalados por Ley para solicitar el reembolso, y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades, o 251108-Licencias, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, pasivos que se cancelarán con el giro al funcionario.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000039971 DEL 02-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Gastos
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de erogaciones por concepto de implementación de las TIC y por Interventorías a proyectos

Doctora  
 CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ  
 Coordinadora GIT de Contabilidad  
 Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002809-2 del día 13 de agosto de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

“En cumplimiento a la Constitución Nacional en sus artículos 20 y 67 que reza:”... el Estado propiciara a todo colombiano el derecho al acceso a las tecnologías de la información, a la comunicación, la información, la educación y los servicios básicos de las TIC y, mediante la Ley 1341 de 2009 art 5o. se cita: “ ...las entidades del orden nacional y territorial promoverán, coordinarán y ejecutarán planes, programas y proyectos tendientes a garantizar el acceso y uso de la población, las empresas y las entidades públicas a las tecnologías de la información y las comunicaciones para tal efecto, dichas autoridades incentivarán el desarrollo de infraestructura, contenidos y aplicaciones, así como la ubicación estratégica de terminales y equipos que permitan realmente a los ciudadanos acceder a las aplicaciones tecnológicas que benefician a los ciudadanos, en especial a los vulnerables y de zona/marginadas del país...”.

De lo anterior se desprende lo establecido en el artículo 83 de la Ley 1474 de 2011, en relación a la Supervisión e Interventoría Contractual, por la especificidad, complejidad técnica, jurídica, social, financiera, contable y administrativa de los convenios y contratos interadministrativos suscritos por parte del FONTIC, para llevar a cabo la implementación de las TIC con la puesta en marcha de las zonas WiFi, en desarrollo de la política institucional para el cumplimiento de las metas propuestas; por consiguiente resulta imperioso contratar una Interventoría Integral que se encargue de efectuar la vigilancia a la correcta ejecución de los convenios y contratos interadministrativos.

Considerando lo expuesto, el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones reconoce contablemente los desembolsos que realiza de los recursos para los proyectos de implementación de las TIC y los que corresponden a la interventoría de los mismos, en la subcuenta 5507-Desarrollo Comunitario y Bienestar Social de la cuenta 55-Gasto Público Social.

Solicitamos cordialmente nos confirme si la cuenta contable corresponde para los conceptos descritos: Proyectos de Inversión e Interventoría o si por el contrario se debe registrar otra cuenta contable para este tipo de gastos.”

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud 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” se define el gasto público social como:

“ARTICULO 41. Se entiende por gasto público social 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”.(Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, la definición del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL contenido en el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales” (Subrayado fuera del texto).

Este grupo contiene la cuenta 5507- DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL la cual se describe:

“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.

## DINÁMICA

### SE DEBITA CON:

1- El valor causado por los diferentes conceptos.”

Por su parte, el grupo 51- DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN se describe:

“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.”

La cuenta 5890- GASTOS DIVERSOS se describe:

“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.”

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que solamente las erogaciones incurridas en la ejecución de los proyectos dirigidos a cubrir 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, deben registrarse en las respectivas subcuentas de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL del Grupo 55-GASTO PUBLICO SOCIAL.

De la población destinataria de los proyectos, debe analizarse los conceptos específicos de los desembolsos en cada uno de estos, para clasificarlos de acuerdo a la naturaleza del gasto, y las actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, así como los gastos desarrollados en la operación básica o principal de la entidad, deberán registrarse en las subcuentas y cuentas del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, o en las subcuentas de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS aquellas erogaciones por actividades ordinarias que no se encuentren clasificadas en las otras subcuentas. En caso

de configurarse los criterios pertinentes, se reconocerán los activos que eventualmente se deriven de la ejecución de tales proyectos, clasificados según su respectiva naturaleza.

Para el caso específico de las interventorías, se reconocerán como Gasto Público Social si las mismas están asociadas a los propósitos de los proyectos cuyas erogaciones deban registrarse en esta clasificación según lo expuesto anteriormente, de lo contrario deben registrarse en la subcuenta 511173-Interventorías, auditoras y evaluaciones de la cuenta 5111-GENERALES.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000301 del 09-01-2019  
20192000003091 del 07-02-2019  
20192000003381 del 08-02-2019  
20192000006301 del 26-02-2019  
20192000006531 del 28-02-2019  
20192000014431 del 25-04-2019  
20192000026951 del 25-06-2019  
20192000031431 del 06-08-2019  
20192000036271 del 21-08-2019  
20192000036751 del 23-08-2019  
20192000061751 del 07-11-2019  
20192300060661 del 13-11-2019

\*\*\*

**1.32 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS**

No se profirió doctrina sobre este acápite.

**1.33 COSTOS DE VENTAS**

Ver concepto N° 20192000014431 del 25-04-2019 relacionado con esta clasificación.

\*\*\*

**1.34 COSTO DE VENTAS DE BIENES**

Ver concepto N° 20192000019691 del 10-05-2019 relacionado con esta clasificación.

\*\*\*

**1.35 COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS**

Ver concepto N° 20192300022811 del 07-06-2019 relacionado con esta clasificación.

\*\*\*

**1.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN DE BIENES**

<b>CONCEPTO No. 20192000023261 DEL 04-06-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de gobierno
	<b>TEMAS</b>	Costos de transformación
	<b>SUBTEMAS</b>	Implementación de un sistema de costos

Doctor  
 JOSÉ GERMÁN BOLAÑOS MAHECHA  
 Profesional Universitario  
 Instituto Nacional para Ciegos-INCI  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500020192, del 24 de mayo de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

“(…) Según lo establecido en el Marco de referencia para la implantación (Sic) del sistema de costos en las Entidades del sector público aunque se plasma la importancia y el mejoramiento en la calidad de la información que servirá como base en la toma de decisiones gerenciales, tales como la reducción o ampliación de la entidad, los niveles de endeudamiento, la adquisición de nuevos y mejores equipos, la calidad de los productos o servicios, la contratación con terceros o la producción interna, entre muchas otras. No especifica la obligatoriedad de su implementación.

De otra parte, al parecer el SIIF NACIÓN no cuenta con la herramienta ni esta parametrizado para llevar el sistema de costos de gestión o por actividades lo cual hace más difícil su implementación.

De acuerdo con lo anterior solicita concepto sobre la obligatoriedad de implementar en nuestra entidad el sistema de costos de gestión o por actividades. En caso positivo indicarnos bajo que herramientas se llevaría a cabo este proceso.”

## 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, en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA sobre el principio de asociación indica:

“Asociación: el reconocimiento de los ingresos con contraprestación está asociado con los costos y gastos en los que se incurre para producir tales ingresos”.

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

### “9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo. (...)

#### 9.2.2.2 Prestación de servicios

14. Los costos de prestación de un servicio se medirán por las erogaciones y cargos de mano de obra, materiales y costos indirectos en los que se haya incurrido y que estén asociados a la prestación de este. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el costo del servicio, sino que se contabilizarán como gasto en el resultado del periodo en el que se haya incurrido en ellos.

15. De manera excepcional, se reconocerán inventarios de prestadores de servicios cuando la entidad haya incurrido en costos, pero no haya reconocido el ingreso asociado, debido a que este no ha cumplido los criterios para su reconocimiento de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación. El valor de los inventarios de un prestador de servicios se medirá por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

16. Cuando la entidad preste servicios, las erogaciones y cargos relacionados se acumularán en las cuentas de costos de transformación de acuerdo con el servicio prestado. El traslado del costo de la prestación del servicio al costo de ventas o al gasto, según corresponda, se efectuará previa distribución de los costos indirectos. No obstante, las erogaciones acumuladas en el costo de transformación se trasladarán a los inventarios, de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores. (...)

#### 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”.

Por su parte, 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

La CGN no ha emitido normativa sobre sistemas de costos ni mucho menos ha establecido la obligatoriedad de la implementación de una herramienta en particular de sistema de costos, toda vez que su función regulativa se circunscribe a definir los lineamientos generales para el debido reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, correspondiendo a las Entidades efectuar los desarrollos metodológicos apropiados a las particularidades de sus operaciones, los procedimientos



operativos implementados y las posibilidades determinadas por la disponibilidad de recursos humanos, tecnológicos y financieros.

No obstante, para dar cumplimiento a los principios o criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos en los estados financieros de la entidad de acuerdo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la CGN si ha señalado que cuando se produce bienes o se presta servicios, se 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 bienes o prestación de servicios.

Como consecuencia de lo anterior, corresponde a la entidad definir el sistema de costeo a implementar y los lineamientos de asociación de los costos o gastos incurridos para que la distribución de las erogaciones se realice apropiadamente, acorde con sus circunstancias y condiciones particulares, dando cumplimiento a la normatividad contable contenida en el Régimen de Contabilidad Pública. Ello no implica que deban implementarse complejos sistemas de costeo, como el de actividades, que trascienden a la mera determinación del costo de producir un bien o prestar un servicio, con miras a determinar el costo de transformación.

\*\*\*

**1.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS EDUCATIVOS**

Ver concepto N° 20192000019691 del 10-05-2019 relacionado con esta clasificación.

\*\*\*

**1.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS DE SALUD**

No se profirió doctrina sobre este acápite.

**1.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN- SERVICIOS DE TRANSPORTE**

No se profirió doctrina sobre este acápite.

**1.40 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN -SERVICIOS PÚBLICOS**

No se profirió doctrina sobre este acápite.

**1.41 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA**

No se profirió doctrina sobre este acápite.

**1.42 OTROS SERVICIOS**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación.

Concepto N° 20192000014431 del 25-04-2019  
20192300022811 del 07-06-2019

\*\*\*

**1.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- ACTIVOS CONTINGENTES**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000231 del 09-01-2019  
20192000011101 del 21-03-2019  
20192000024831 del 13-06-2019  
20192000035971 del 16-08-2019  
20192000077751 del 24-12-2019

\*\*\*

**1.44 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-DEUDORAS FISCALES**

No se profirió doctrina sobre este acápite.

**1.45 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS DE CONTROL**

<b>CONCEPTO No. 20192000060251 DEL 22-10-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas de orden deudoras de control Cuentas de orden acreedoras de control
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de recursos del SGR cuando estos son girados directamente al beneficiario final del pago o proveedor de los bienes y servicios, y el producto de la ejecución es no es para la entidad ejecutora, sino para la entidad beneficiaria de la regalía.

Doctora  
DEIDY JOHANNA DUQUE ZULUAGA  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Instituto Nacional de Vías  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003256-2, del día 16 de septiembre de 2019, en la cual señala:

“El Instituto Nacional de vías ha sido designado como instancia pública para la contratación de la interventoría por el Sistema General de Regalías-OCAD PAZ de 111 proyectos, y como entidad pública ejecutora de un proyecto (según relación adjunta).

En el entendimiento que el Instituto tiene la ejecución y dado que en la mayoría de proyectos no se intervienen vías de propiedad del Instituto, es decir el producto de lo proyecto no van a ser del Instituto o no va a beneficiarse de los beneficios económicos futuros de la ejecución, se solicitó parametrización en el SPGR del Ministerio de Hacienda según lo indicado 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, de la Resolución No. 470 de 2016 de la Contaduría General de la Nación.

Al cual mediante memorando adjunto la Contaduría, indica que la solicitud no procede, el sistema se encuentra parametrizado conforme al RCP.

Por lo anterior, se solicita aclarar cuál debe ser el reconocimiento de estos recursos cuando son asignados por el OCAD y su ejecución, sí como un ingreso en la cuenta 4428-Otras Transferencias y un activo o gasto en su ejecución, o como un pasivo en la cuenta 2902 - RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, teniendo en cuenta las siguientes premisas:

1. El producto del proyecto no va a ser del Instituto o no va a beneficiarse de los beneficios económicos futuros de la ejecución, ya que son interventorías de la obra de vías de propiedad del ente territorial.
2. El flujo de efectivo no ingresan a las cuentas del Instituto, dado que son manejados en la cuenta única del Sistema General de Regalías y son pagados al tercero mediante pago en abono a cuenta, según instrucción la Obligación realizada en el Instituto.
4. Que de conformidad con lo establecido en el artículo 28 de la Ley 1530 de 2012 y en los artículos 2.2.4.4.4 y 2.2.4.2.1.4 del Decreto 1082 de 2015, las entidades públicas designadas son las responsables de la correcta ejecución de los proyectos de inversión.”

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. (...)

#### 4.1.1. 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. (...)

## 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.

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)

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 y sus modificaciones, señalan:

### "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.

#### 1.3.2. Reconocimiento (...)

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. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento Contable para el registro de los recursos del Sistema General de Regalías (SGR), incorporado al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno por la Resolución 470 de 2016, señala:

“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.

#### 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. (...)

### 15.3. 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Concepto con radicado número 20192000030281 del 24 de julio de 2018 de la CGN, dirigido a la Doctora Alexandra Collazos Millán, Jefe de Sección de contabilidad de la Universidad del Valle, señala en sus conclusiones:

“(…) los registros contables corresponderán a una de las dos siguientes alternativas: (...)

2. Si el producto de la ejecución va a ser para la entidad beneficiaria de la regalía, los registros contables tanto en el Sistema General de Regalías (SGR), como para la entidad territorial beneficiaria de la regalía (Gobernación del Valle) y la entidad ejecutora de los recursos (Universidad del Valle), son los siguientes:

- En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), 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.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso la Universidad del Valle, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual 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 la regalía (Gobernación del Valle)



Con base en la IAC que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, 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.

El registro contable realizado en la contabilidad del SGR y en la de la entidad territorial beneficiaria de la regalía, son objeto de presentación en el informe de operaciones recíprocas.

Ahora bien, por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, y como el activo será de la entidad beneficiaria de la regalía, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte de la entidad ejecutora del proyecto por la ejecución de los recursos, la Gobernación del Valle debe registrar un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del gasto o del activo formado, con crédito a la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, este se cancelará afectando la cuenta de Gasto o del Activo formado.

- En la entidad ejecutora del proyecto (Universidad del Valle)

En su calidad de ejecutor, para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522-Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.”  
(Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

Atendiendo las premisas planteadas en la consulta, y con fundamento en el concepto 20192000030281 expedido por la CGN sobre el mismo asunto, el cual se expone en las consideraciones, a continuación se señalan los registros contables en cada una de las entidades intervinientes:

### En el Sistema General de Regalías

En la contabilidad del SGR se aplica el numeral 3.1 del Procedimiento descrito en las consideraciones, según el cual, el SGR causa el gasto y la obligación, por el valor de las regalías asignadas a la entidad territorial de acuerdo con la Instrucción de abono en cuenta (IAC), debitando la subcuenta 541310 - Asignación para la paz, de la cuenta 5413 - SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, y acreditando la subcuenta 240316 - Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403 - TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento en que surja la obligación por los recursos que se ejecutarán por una entidad diferente a la beneficiaria de la regalía, en este caso el INVIAS, conforme a las condiciones pactadas, el SGR procederá a realizar el giro al proveedor de los bienes y servicios para lo cual 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 la regalía

Con base en la instrucción de abono en cuenta que realiza el SGR, la entidad territorial beneficiaria de la regalía registra el derecho y el ingreso por el valor de las regalías asignadas, debitando la subcuenta 133702 - Sistema General de Regalías, de la cuenta 1337 - TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 441310 - Asignación para la paz, de la cuenta 4413 - SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Por corresponder a recursos entregados directamente al contratista o proveedor de bienes y servicios, de acuerdo con el proceso convenido para la entrega de información por parte de la entidad ejecutora del proyecto por la ejecución de los recursos, la entidad beneficiaria debe registrar un débito en la subcuenta o cuenta que corresponda del gasto o del activo formado, con crédito a la subcuenta 133702 - Sistema General de Regalías, de la cuenta 1337 - TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el evento en que el giro realizado al contratista o proveedor de los bienes y servicios corresponda a un anticipo, la entidad lo reconocerá debitando la subcuenta que

corresponda de la cuenta 1906 - AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta 133702 - Sistema General de Regalías, de la cuenta 1337 - TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Al legalizar el anticipo, este se cancelará afectando la cuenta de gasto o del activo formado.

### **En la entidad ejecutora del proyecto (INVIAS)**

Teniendo en cuenta que los recursos no ingresan a las cuentas bancarias del Instituto, no es viable la aplicación del numeral 15 del procedimiento, en relación con el reconocimiento de recursos recibidos en administración, en consecuencia, para controlar la ejecución del proyecto y presentar informes al beneficiario de la regalía, le corresponde, acumular en su contabilidad, la información total del proyecto, en términos de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos. Para tal efecto, tratándose de activos y gastos, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8355 - EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, y se acredita la subcuenta 891516 - Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 8915 - DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR); y tratándose de pasivos e ingresos, se debita la subcuenta 991522 - Ejecución de proyectos de inversión, de la cuenta 9915 - ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 9355 - EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000065451 DEL 15-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas de orden deudoras Cuentas de orden Acreedoras
	<b>SUBTEMAS</b>	Utilización de las cuentas 8355 y 9355 EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSION

Doctora

MARTHA LILIANA BUENAVENTURA CARDENAS

Jefe Coordinación de Contabilidad General

U.A.E. de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Bogotá

### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003692-2, del día 23 de octubre de 2019, en la cual solicita se le aclare la utilización de la cuenta 8355 Ejecución de proyectos de inversión y 9355- Ejecución de proyectos de inversión, contenidas en el Catálogo General de Cuentas para entidades de gobierno anexo a la Resolución 620 del 2015 y sus modificaciones, y solicita concepto para establecer si la UAE DIAN debe registrar en estas cuentas de orden los proyectos de inversión financiados con recursos del Presupuesto General de la Nación, en los cuales la entidad es beneficiaria de los bienes y servicios recibidos producto de la ejecución y que son contabilizados como activos o gastos en los estados financieros de la entidad.

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

### CONSIDERACIONES

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.

La cuenta 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.”

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
Contabilidad  
Pública

1900

Por su parte, 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.” (Subrayado fuera de texto)

La cuenta 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 lo expuesto en las consideraciones, las subcuentas 8355 y 9355-denominadas EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN deben ser utilizadas por las entidades que tienen la calidad de ejecutores de proyectos de inversión con recursos de terceros, con el objetivo de controlar la ejecución de los proyectos y presentar informes al titular de dichos recursos. Para el efecto la entidad ejecutora registrará 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.

Cosa distinta es para las entidades beneficiarias, caso en el cual los recursos que provienen del Presupuesto General de la Nación para financiar proyectos de inversión, en los cuales la UAE DIAN sea beneficiaria de los bienes o servicios, dado que en la medida en que con su ejecución afecta su situación financiera o su resultado, afectando la subcuenta o cuenta que corresponda a la naturaleza del activo, ingreso o del gasto que puedan afectarse, no requiere su registro en las subcuentas de orden por usted consultadas.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000001401 del 18-01-2019  
20192000010961 del 20-03-2019  
20192000026951 del 25-06-2019  
20192000030281 del 24-07-2019  
20192000036081 del 20-08-2019  
20192000079371 del 26-12-2019

\*\*\*

#### 1.46 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DEUDORAS POR CONTRA (CR)

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000001401 del 18-01-2019

20192000000231 del 09-01-2019

20192000026951 del 25-06-2019

\*\*\*

**1.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -PASIVOS CONTINGENTES****CONCEPTO No. 20192000034331 DEL 16-08-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Pasivos contingentes Asuntos no considerados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro por terceros de unos procesos judiciales en el Sistema Integrado de Información Financiera (en adelante SIIF).

Doctor

FREDY ARIAS DURÁN

Coordinador Grupo Nacional de Gestión Contable y de Costos

Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses

Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950002432-2, del día 27 de junio de 2019, en la cual se señala:

“De conformidad con la entrada en vigencia de la Resolución 533 de 2015 y la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, y demás normatividad vigente emitida por la Contaduría General de la Nación, agradecemos su concepto frente al siguiente tema: Actualmente, la Entidad realiza el registro contable de algunos proceso judiciales en contra en cuentas de orden acreedoras, tomando como base la información que reposa en el aplicativo eKOGUI que contiene los análisis, actualizaciones y calificaciones de riesgos (Metodología Resolución 353 de la Agencia Nacional de Defensa Judicial del Estado) realizada por los abogados en el aplicativo eKOGUI.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Entidad registra el monto total de estos procesos en el sistema contable SIIF NACIÓN en cuentas de orden acreedoras con el NIT del “Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses”, considerando que la información detallada por terceros reposa en la herramienta eKOGUI, la cual ha sido creada con el ánimo de brindar a los usuarios agilidad, eficiencia y control en la gestión litigiosa del Estado.

Ahora bien, de acuerdo con los diferentes roles de usuarios para el uso de la herramienta eKOGUI al interior de las Entidades como (Abogados, Jefe de Oficina Jurídica, Jefe de Control Interno y Administrador del Sistema), así como los reportes de gestión litigiosa que pueden

ser extraídos del aplicativo, permiten que de manera eficiente se efectúen controles y conciliaciones detalladas con el área contable, con el fin de reflejar la información fiable y oportuna en los estados financieros de la Entidad.

Por lo expuesto, solicitamos su valiosa colaboración para emitir un concepto frente a la viabilidad del actual procedimiento que estamos llevando a cabo, ya que consideramos que no es útil desagregar nuevamente en SIIF la información a nivel de tercero demandante más aun teniendo en cuenta lo establecido en el Decreto 1068 de 2015 que menciona:

... “ARTÍCULO 2.9.1.1.6. PARÁGRAFO. Las aplicaciones administradas por las entidades y órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, empleadas para registrar negocios no previstos en el SIIF Nación, servirán como auxiliares de los códigos contables que conforman los estados contables. Dicha información hará parte integral del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación...” el subrayado es nuestro.

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 298 del 23 de julio de 1996, emitida por el Congreso de Colombia, y por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial Adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la Materia, determina en el artículo 8 del Capítulo II. Definiciones especiales, lo siguiente:

“Artículo 8º. Sistema Integrado de Información Financiera. El Sistema Integrado de Información Financiero -SIIF-. es un conjunto integrado de procesos automatizados, de base contable, que permite la producción de información para la gestión financiera pública.”  
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Decreto 2674 del 21 de diciembre de 2012, emitido por el Presidente en uso de sus facultades, por el cual se reglamenta el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación, establece:

### “CAPÍTULO 1

#### El Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación

Artículo 1º. Objeto. El presente decreto determina el marco para la administración, implantación, operatividad, uso y aplicabilidad del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación.



Artículo 2°. Definición. El Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación es un sistema que coordina, integra, centraliza y estandariza la gestión financiera pública nacional, con el fin de propiciar una mayor eficiencia y seguridad en el uso de los recursos del Presupuesto General de la Nación y de brindar información oportuna y confiable.

Artículo 3°. Campo de aplicación. El presente decreto aplica a todas las entidades y órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación.

Para las Corporaciones Autónomas Regionales y las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta sujetas al régimen de aquellas, que reciban recursos de la Nación a través del Presupuesto General de la Nación, solo aplicará en lo relacionado con la gestión presupuestal del gasto para el giro de dichos recursos.

Artículo 4°. Información del Sistema. El SIIF Nación reflejará el detalle, la secuencia y el resultado de la gestión financiera pública registrada por las entidades y órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación, especialmente la relacionada con la programación, liquidación, modificación y ejecución del presupuesto; la programación, modificación y ejecución del Programa Anual Mensualizado de Caja (PAC), la gestión contable y los recaudos y pagos realizados por la Cuenta Única Nacional y demás tesorerías. (...)

Artículo 6°. Alcance de la información registrada en el SIIF Nación. La información registrada en el Sistema es fuente válida para:

- a) El desarrollo de los procesos operativos relacionados con:
1. La programación del Presupuesto General de la Nación.
  2. La administración de apropiaciones.
  3. La ejecución presupuestal de ingresos y de gastos en sus diferentes clasificaciones.
  4. Las solicitudes, autorizaciones, modificaciones y compromisos de vigencias futuras.
  5. La distribución y administración del Programa Anual Mensualizado de Caja (PAC).
  6. La tramitación de las órdenes de pago para el abono en cuenta a través del sistema de Cuenta Única Nacional y de las tesorerías de las entidades que administran rentas parafiscales.
  7. La gestión contable.
  8. La expedición de certificados de disponibilidad presupuestal, la asunción de compromisos, el registro de obligaciones y el pago de los mismos con cargo a las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General de la Nación.
  9. La constitución de las reservas presupuestales y de las cuentas por pagar.
- b) La generación de información presupuestal básica y la elaboración de informes de seguimiento presupuestal;
- c) La generación de información contable básica y la obtención de consultas, reportes e informes contables requeridos por la Contaduría General de la Nación;
- d) La generación de informes de tesorería, presupuestales y contables;

- e) La evaluación financiera de la Inversión Pública;
- f) El control de resultados financieros que realicen las autoridades públicas;
- g) La obtención de los informes requeridos por las entidades de control;

Parágrafo. Las aplicaciones administradas por las entidades y órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, empleadas para registrar negocios no previstos en el SIIF Nación, servirán como auxiliares de los códigos contables que conforman los estados contables. Dicha información hará parte integral del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Decreto 1068 del 26 de mayo de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, determina en el artículo 2.9.1.2.1., del Capítulo 2, lo siguiente:

## “CAPÍTULO 2

### REGLAS SOBRE LA UTILIZACIÓN DEL SIIF

Artículo 2.9.1.2.1. Pago a beneficiario final. Las entidades y órganos ejecutores del SIIF Nación efectuarán el pago de sus obligaciones directamente a los beneficiarios a través de dicho aplicativo con abono a una cuenta bancaria previamente registrada y validada en el mismo.

En los casos que expresamente determine el Comité Operativo y de Seguridad del SIIF Nación, el pago se efectuará a través de la pagaduría de la Entidad.

(...)

Artículo 2.9.1.2.10. Soportes documentales para el registro de la gestión financiera en el SIIF Nación. Todo registro que realicen las entidades usuarias en el SIIF Nación, asociado con la gestión financiera y presupuestal, debe estar soportado en documentos legalmente expedidos, los cuales serán parte integral del acto administrativo o del contrato por medio del cual se causan los ingresos y se comprometen las apropiaciones.

(...)

Artículo 2.9.1.2.12. Obligaciones de las entidades y de los usuarios del SIIF Nación. Con el fin de propender por un registro de la gestión financiera pública, basado en criterios de oportunidad, veracidad, confiabilidad, confidencialidad e integridad, son obligaciones del representante legal y de los usuarios del SIIF Nación las siguientes:

a) Registrar la gestión financiera pública en línea y tiempo real acorde con la operación realizada;

(...)

Artículo 2.9.1.2.13. Responsabilidades de las entidades y de los usuarios del SIIF Nación. El representante legal de las entidades y los usuarios del SIIF Nación serán responsables por:

a) La creación de los usuarios que harán registros o consultas en el Sistema a nombre de la entidad;

b) El uso adecuado del Sistema;

c) La veracidad de los datos;

d) El registro oportuno de la gestión financiera pública de la entidad;

e) El uso de las claves y firmas digitales asignados;

f) El registro de los beneficiarios y de las cuentas bancarias que se requieran para efectuar pagos a través del SIIF Nación.

(...)

Artículo 2.9.1.2.16. Cumplimiento de las normas que rigen la gestión financiera pública. El uso del SIIF Nación no exime a los usuarios de las responsabilidades en el cumplimiento de las disposiciones orgánicas, legales y reglamentarias en relación con la programación, aprobación, modificación y ejecución de sus presupuestos, así como de la aplicación de las normas contables vigentes.

(Art. 31 Decreto 2674 de 2012)

Artículo 2.9.1.2.17. Solicitud de información. Cuando los entes de control y seguimiento soliciten información que esté registrada en el SIIF Nación, las entidades en línea la extraerán del mismo para su presentación. Tales entes si lo consideran conveniente, podrán solicitar, de acuerdo a los procedimientos establecidos, su vinculación como usuarios del Sistema con un perfil especial de consulta, con el fin de obtener la información requerida.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Las normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, establece en el Capítulo III. **ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES**, lo siguiente:  
(...)

## 2. PASIVOS CONTINGENTES

(...)

### 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.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, 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:

#### “3.2.8. Eficiencia de los sistemas de información

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

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

En cuanto a las entidades que operan bajo la plataforma del Sistema Integrado de Información Financiera - SIIF NACIÓN, los jefes de las oficinas de control interno, o quienes hagan sus veces, evaluarán el cumplimiento de las políticas de seguridad, con el fin de garantizar que los registros de la información financiera se efectúen en forma debida.

(...)

### 3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

#### 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)

## CONCLUSIÓN

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

Es de precisar que, el artículo 2.9.1.2.16., del Decreto 1068 de 2015 indica que el uso del Sistema Integrado de Información Financiera (en adelante SIIF) no exime a los usuarios de las responsabilidades en el cumplimiento de, entre otras cosas, la aplicación de las normas contables vigentes. Así las cosas, 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, la norma de Pasivos Contingente del marco normativo para Entidades de Gobierno, en el acápite referido a la información que la entidad debe revelar, se señala que, para los pasivos contingentes, la entidad debe revelar entre otras cosas, y en cada caso, una descripción de la naturaleza del hecho económico, 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. Esto obliga a la entidad a mantener un control individualizado para cada partida reconocida en el sistema de información contable.

Ahora bien, según las disposiciones del Decreto 2674 del 2012, el SIIF como aplicativo contable oficial, reflejará el detalle, la secuencia, y el resultado de la gestión financiera pública registrada por las entidades y órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación.

En ese sentido, no es viable el procedimiento que está realizando la entidad, toda vez que, cuando el registro contable a realizar tenga definido en el SIIF la utilización de cuentas auxiliares en el código contable, es necesario crear los correspondientes terceros, a fin de presentar el detalle de todas las transacciones con efectos económico - financieros que se deriven de la gestión de los órganos conectados en línea con el SIIF Nación. Dichos registros se harán en línea y tiempo real, acorde con la operación realizada, a fin de propender por un reconocimiento basado en criterios de oportunidad, veracidad, confiabilidad, confidencialidad e integridad, de conformidad con el artículo 2.9.1.2.12 del Decreto 1068 de 2015.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000067421 DEL 22-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Cuentas de orden
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro en cuentas de orden acreedoras de los contratos pendientes de ejecutar

Doctora  
MORALBA LOPEZ CORDERO  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
U.A.E. de la Aeronáutica Civil  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003945-2, del día 11 de octubre de 2019, sobre el siguiente hallazgo por parte de la Contraloría General de la República:

“la Entidad no realizó el reconocimiento y revelación de los contratos que se encontraban en ejecución en el 2018, no obstante, los criterios de presentación y revelación de información contable, lo cual denota deficiencias en las gestiones administrativas para garantizar que la información contable cumpla con las características de relevancia y representación fiel a que se refieren los marcos incorporados en el régimen de Contabilidad pública. Esta situación puede limitar el seguimiento y control a la ejecución de los contratos para la toma oportuna de decisiones.

La Resolución 484 de 2017 mediante la cual se realizó modificaciones a la Resolución 533 de 2015, Marco normativo para entidades de gobierno, establece en el capítulo III, Activos y pasivos contingentes lo siguiente: “2. PASIVOS CONTINGENTES 2.1. Reconocimiento (...)”

Ante este hallazgo, es pertinente precisar que la Entidad en su respuesta argumento que; “sí reconoció en sus estados financieros (activos, pasivos y gastos) la parte ejecutada de los contratos durante el año 2018, en cuanto al saldo por ejecutar en nuestro juicio y criterio profesional no se cumplían las consideraciones de reconocimiento para ser revelados como pasivo contingente, en razón a que no estaban contemplados sucesos inciertos sobre los mismos, como lo define la norma y el Manual de Políticas Contables de la Entidad sobre el reconocimiento, medición, revelación y presentación relativa a los pasivos contingentes, (...)”

También es de considerar que, dado el alto volumen de contratos suscritos por la entidad, es muy complejo e impracticable registrar en cuentas de orden acreedoras de control, los saldos pendientes por ejecutar a diciembre 31 de 2018, razón por la cual la entidad no consideró pertinente efectuar algún tipo de registro en estas cuentas (cuentas de orden acreedoras de control).

Ahora bien, a efectos de cumplir con el Plan de Mejoramiento para subsanar este hallazgo, se procedió a consultar en primera medida, la doctrina contable pública que en particular ha emitido la CGN, encontrando el concepto 20182000025051 del 23 de abril de 2018, a la Dirección Distrital de Contabilidad de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá D.C., en el cual la CGN concluye que:

“Para efectos del control administrativo que se 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 a la subcuenta 991590 Otras cuentas acreedoras de control por el contra (SIC), de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)”

(...)

En atención a lo expuesto en las consideraciones que fundamenta esta consulta, me permito muy respetuosamente consultar lo siguiente:

1. ¿Las cuentas de orden del Grupo 93 ACREEDORAS DE CONTROL, están asociadas a los criterios de revelación del CAPITULO III, ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES, numeral 2 PASIVOS CONTINGENTES de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo de la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 484 de 2017 de la CGN?
2. En cuanto a lo concluido por la CGN en el concepto 20182000025051 del 23 de abril de 2018, me permito consultar si es OPTATIVO para efectos del control administrativo que se requiera, la revelación de 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 no obstante la entidad utilice otros mecanismos de control administrativo como son los saldos de los compromisos presupuestales asociados a estos contratos, y la cantidad considerable de contratos que gestiona la entidad?
3. De ser IMPERATIVO para efectos de revelación en la subcuenta 939011 Contratos pendientes de ejecución, de la cuenta 9390 OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, el considerar la CGN para las entidades del ámbito SIIF Nación, que exista una parametrización contable automática que una vez se afecten los saldos de los Compromisos Presupuestales



(RP), se afecten asimismo los saldos de la subcuenta 939011-Contratos pendientes de ejecución, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y así no generar un esfuerzo desmesurado en la AEROCIVIL para la revelación a través de comprobantes contables manuales de la cantidad considerable de contratos que gestiona la entidad. (...)”

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, dispuesto en el anexo de la Resolución N° 484 de 2017, establecen en el Capítulo III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES, lo siguiente:

### “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” (Subrayado fuera de texto)

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 sus modificaciones, describe las cuentas, así:

### “91-PASIVOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan obligaciones posibles surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir o si no llegan a ocurrir uno o más sucesos futuros inciertos que no estén enteramente bajo el control de la 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, por la existencia de la misma y 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.

La entidad registra los pasivos contingentes en cuentas de orden acreedoras cuando es posible realizar una medición.

### 93-ACREEDORAS DE CONTROL

DESCRIPCIÓN: En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la entidad realice 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.” (Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados Financieros. Se registrarán como pasivos contingentes en cuentas de orden aquellas obligaciones sobre las cuáles es posible realizar una medición y cuyo pago es posible, es decir, que la probabilidad de tener que desprenderse de recursos es menor que la probabilidad de no tener que hacerlo. Para el efecto el Catálogo General de Cuentas contiene las subcuentas y cuentas del Grupo 91-PASIVOS CONTINGENTES y como contrapartida la subcuenta de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Por su parte, en las subcuentas y cuentas del Grupo 93 ACREEDORAS DE CONTROL se registrarán para efectos de control las operaciones que la entidad realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento.

Ahora bien, la Doctrina Contable Pública ha señalado que no es imperativo realizar registros contables en cuentas de orden, sin embargo, si la entidad encuentra alguna razón para efectuar un control de los contratos en ejecución, podrá efectuar un registro 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 939011-Contratos pendientes de ejecución, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, partidas que deberán cancelarse una vez se ejecute el respectivo contrato.

\*\*\*

**1.48 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS -ACREEDORAS FISCALES**

No se profirió doctrina sobre este acápite.

**1.49 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS DE CONTROL**

Ver conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000006221 del 26-02-2019  
20192000012451 del 01-04-2019  
20192000026191 del 18-06-2019  
20192300016601 del 18-06-2019  
20192000027631 del 02-07-2019  
20192000030281 del 24-07-2019  
20192000036081 del 20-08-2019  
20192000065451 del 15-11-2019  
20192000079371 del 26-12-2019

\*\*\*

**1.50 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS-ACREEDORAS POR CONTRA (DB)**

Ver concepto N° 20192000006221 del 26-02-2019 relacionado con esta clasificación.

\*\*\*

**1.51 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA.****CONCEPTO N° 20192000000291 DEL 09-01-2019**

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de los ingresos por servicios entregados en concesión. Tratamiento contable de los gastos de mantenimiento e inversiones en compra de equipos que haga el concesionario para mejorar el servicio.

Doctora  
INIDIS MARIA DUARTE BOLIVAR  
Contadora  
Municipio Hatonuevo  
Hatonuevo-La Guajira.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004758-2, del 22 de noviembre de 2018, en la cual solicita concepto sobre el registro de acuerdos de concesión bajo el siguiente contexto:

El Municipio de Hatonuevo, La Guajira, entregó en concesión la prestación del servicio de alumbrado público a una entidad privada, la cual se encarga del recaudo del impuesto de alumbrado que los usuarios le cancelan al Municipio y del mantenimiento y reparación del alumbrado. El concesionario hizo un encargo fiduciario para el recaudo del impuesto y pago de los gastos por el mantenimiento del alumbrado los cuales se cancelan con los dineros recaudados del impuesto. El Municipio no tiene manejo alguno de los recursos.

Adicionalmente, en comunicación telefónica con la doctora Inidis Maria Duarte Bolívar, el día 28 de diciembre de 2018, se aclara que el concesionario realiza pagos por obligaciones que son asumidas por el municipio, los cuales son informados a través de los reportes presentados por la interventoría del contrato.

Con base en lo anterior, se consulta sobre lo siguiente:

1. ¿el municipio debe registrar ingresos por el pago del impuesto de alumbrado?, y ¿cuál es el tratamiento contable que se le debe dar?
2. ¿Cuál es el tratamiento contable que se le debe dar a los gastos de mantenimiento y a las inversiones en compra de equipos que haga el concesionario para mejorar el servicio como son los cambios de luminarias de nueva tecnología, cambio de transformadores, entre otros?

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

### CONSIDERACIONES

En el 2017 se firmó el contrato de concesión N°001 de 2017 celebrado entre el municipio de Hatonuevo (El concedente) y la Unión Temporal Alumbrado de Hatonuevo (El concesionario) el cual, según la cláusula primera de dicho contrato, tiene por objeto “EJECUTAR EL SUMINISTRO, INSTALACIÓN, REPOSICIÓN, REPOTENCIACIÓN (MODERNIZACIÓN), ADECUACIÓN, MANTENIMIENTO, OPERACIÓN, EXPANSIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE LA INFRAESTRUCTURA DEL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO DE HATONUEVO”.

De acuerdo con la cláusula segunda del contrato de concesión:

“(…) EL MUNICIPIO retribuirá al CONCESIONARIO el costo mensual de los valores establecidos en su propuesta en desarrollo del contrato de concesión, a través de la cesión del cien por ciento (100%) del recaudo del Impuesto de Alumbrado Público en el Municipio (…) Los pagos serán efectuados al concesionario de acuerdo con el flujo de caja del proyecto, el cual debe formar parte integral del contrato y en él, se debe detallar mes a mes la proyección de ingresos y gastos que deben ser sufragados con el recaudo del impuesto de Alumbrado Público, así como los valores a cancelarle al Concesionario por concepto de Operación y Mantenimiento del servicio y Retorno de Inversión (…)EL MUNICIPIO cederá y pignorará a favor del CONCESIONARIO los derechos sobre el valor total mensual de la facturación del Impuesto de Alumbrado Público según el esquema financiero del proyecto anexo al presente contrato, deducidos los gastos del consumo de energía en caso que este sea contratado directamente por el MUNICIPIO, los gastos de facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público, el pago de interventoría, gastos de la fiducia y otros contenidos en los Pliegos de Condiciones, durante el tiempo de vigencia del Contrato y desde la fecha de la firma del mismo. Los pagos anteriormente descritos son obligaciones del Municipio que serán cancelados por el Concesionario ya que este tiene la administración

de la totalidad de los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público, los cuales son manejados a través de un encargo fiduciario.

Parágrafo primero: En virtud de lo estipulado en el Artículo 27 de la Ley 80 de 1993 el Municipio se obliga, a que en caso que la operación ingresos-gastos por concepto de alumbrado público sea deficitaria, el municipio analizara un modelo adecuado de financiación a través de la obtención de recursos provenientes de la aplicación del impuesto de alumbrado público, la incursión de nuevos contribuyentes no contemplados en el acuerdo actual del impuesto de alumbrado público municipal, o en último caso con la variación de las tarifas, que permita el correcto funcionamiento y operatividad del sistema de alumbrado público, previa aprobación por el Concejo Municipal. Dichos recursos serán trasladados de forma mensual a la fiduciaria encargada del manejo de los fondos de esta concesión...” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la cláusula décima del contrato de concesión señala que “De acuerdo con lo dispuesto en la Ley 80 de 1993 y en el Artículo 29 de la ley 1150 de 2007, Los bienes de propiedad del Municipio que sean entregados para uso y goce del concesionario con el fin de ser destinados a la ejecución de este contrato, seguirán siendo de propiedad del Municipio, el concesionario los tendrá bajo su guarda y será responsable por su existencia, integridad y utilidad, de conformidad con la ley y lo previsto en este contrato. A la terminación del contrato de concesión, el Concesionario deberá restituir al Contratante o a la entidad que haga sus veces, la infraestructura destinada para la prestación del servicio de alumbrado público y todos los demás bienes que se determinen como revertibles, sin lugar o derecho alguno a indemnización o compensación por este concepto” (Subrayado fuera del texto).

Según lo referido en la cláusula vigésima “El plazo de la concesión es de veinte (20) AÑOS contados a partir de la fecha de iniciación del mismo, siempre y cuando se hayan cumplido los requerimientos exigidos para su legalización”.

Ahora bien, 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.

Con la Resolución 582 del 06 de diciembre de 2018, se modificó la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para

Entidades de Gobierno, y en el numeral 1.2 Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión establece que “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)” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el numeral 1.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario, de la misma norma señala que “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.

Posteriormente, 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 del texto).

En cuanto al reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión, el numeral 1.3. de la Norma establece que “Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, incorporó 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 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN de dicho catálogo establece que “Representa el valor de las propiedades, planta y equipo de la entidad concedente amparados en acuerdos de concesión”.

Así mismo, la descripción de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES señala que “Representa el valor de los bienes de uso público en servicio amparados en acuerdos de concesión”.

Por otra parte, la descripción de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS establece que “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” y dentro de su estructura del catálogo contiene la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente.

Por último, la descripción de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS señala que “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas” Así mismo en la estructura del catálogo, dicha cuenta contiene la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente.

## CONCLUSIONES

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

Teniendo en cuenta lo pactado dentro del contrato de concesión firmado entre el Municipio de Hato (Concedente) y la Unión Temporal Alumbrado de Hatonuevo (concesionario), se logra identificar las siguientes condiciones:

- El municipio retribuirá al concesionario el costo mensual de los valores establecidos en su propuesta en desarrollo del contrato de concesión, a través de la cesión del cien por ciento (100%) del recaudo del Impuesto de Alumbrado Público en el municipio, exceptuándose el importe de los gastos propios del municipio que se cubrirán con los recursos destinados a financiar el objeto del contrato.



- El plazo de la concesión es de veinte (20) años contados a partir de la fecha de iniciación del mismo, siempre y cuando se hayan cumplido los requerimientos exigidos para su legalización.

Dado que el municipio cede en su mayor parte los derechos sobre el recaudo del impuesto de alumbrado público como retribución al concesionario, no registrará el ingreso por el recaudo de dicho impuesto en la parte cedida, pero registrará el ingreso por pasivo diferido, tal y como se señala a continuación:

Cuando el municipio entregue los activos al concesionario, el municipio reclasificará los bienes asociados a la infraestructura del servicio de alumbrado público debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES según sea el caso, y acreditará las subcuentas de las cuentas que representen los activos entregados en concesión.

Cuando el concesionario realice la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente, debitará como un mayor valor las subcuentas que correspondan de las cuentas 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES según sea el caso y acreditará la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Posteriormente, la entidad concedente registrará la amortización calculada linealmente por los 20 años que representan el tiempo de duración de la concesión, de tal forma que debitará la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por otra parte, según la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que asuma de la obligación afectando las cuentas por pagar, según corresponda.

Tal y como lo señala el contrato de concesión, el municipio asumirá, entre otros, los gastos del consumo de energía en caso que este sea contratado directamente por el municipio, los gastos de facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público, el pago de interventoría, gastos de la fiducia así como otros gastos contenidos en los Pliegos de Condiciones, durante el tiempo de vigencia del Contrato y desde la fecha de la firma del mismo. Así mismo, el contrato establece que los gastos relacionados anteriormente, son obligaciones del Municipio que serán cancelados por el Concesionario ya que este tiene la

administración de la totalidad de los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público, los cuales son manejados a través de un encargo fiduciario.

Para el reconocimiento de este tipo de gastos, el municipio deberá reconocer dichos gastos debitando la subcuenta de la cuenta que corresponda de acuerdo con la naturaleza del gasto y acreditará la subcuenta de la cuenta que corresponda al pasivo que genere la obligación. Simultáneamente, deberá reconocer debitando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS. Seguido a ello, el municipio debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Posteriormente, con el pago de las obligaciones por parte del concesionario, el municipio debitará la subcuenta de la cuenta que corresponda al pasivo que genere la obligación y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000001411 DEL 21-01-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Preparación y presentación de informes financieros y contables mensuales.

Doctor  
 LUIS ALEJANDRO MORENO ROJAS  
 Contador de soporte  
 Municipio de Yopal  
 Yopal-Casanare

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550004989-2, del 13 de diciembre de 2018, en la cual plantea que:

1. El Artículo 34 de la Ley 734 de 2002 y la resolución 182 de 19 de mayo de 2017, expresa que se debe preparar y publicar informes financieros y contables mensuales; y
2. El Municipio de Yopal realiza estados financieros individuales y estados financieros Consolidados (Individual Municipio, Concejo Municipal, Personería Municipal e Instituciones Educativas)

Dado lo anterior, solicita concepto sobre la siguiente pregunta:

- Basados en la legislación (es decir, sin contemplar lo que indique el manual de políticas contables de la Entidad); ¿Los estados financieros que prepara y publica mensualmente la Alcaldía de Yopal, deben ser Consolidados o individuales?

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

**CONSIDERACIONES**

El artículo 25 de la Ley 734 de 2002 establece que los destinatarios del Código Disciplinario Único son “...los servidores públicos, aunque se encuentren retirados del servicio y los particulares contemplados en el artículo 53 del Libro Tercero de este Código” (subrayado fuera del texto).

El artículo 53 de la citada Ley establece que el régimen disciplinario de la Ley 734 de 2002 “...se aplica a los particulares que cumplan labores de interventoría en los contratos estatales; que ejerzan funciones públicas, en lo que tienen que ver con estas; presten servicios públicos a cargo del Estado, de los contemplados en el artículo 366 de la Constitución Política, administren recursos de este, salvo las empresas de economía mixta que se rijan por el régimen privado” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002 (Código Único Disciplinario) establece que es deber de todo servidor público: “Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, la CGN expidió la Resolución 182 del 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"

El Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, establece que:

#### “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.

(...)

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” (Subrayado fuera del texto).

## 2. CRITERIOS PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad debe tener en cuenta las características cualitativas fundamentales de la información financiera de Relevancia y Representación fiel, entendiéndose por Relevancia la capacidad que tiene la información, a través de su valor predictivo, confirmatorio o ambos, de influir en las decisiones de los usuarios; y por Representación fiel, la descripción del hecho económico de forma completa, neutral y libre de error significativo.

Adicionalmente, considerando el principio de Devengo, los hechos económicos deben quedar reconocidos en el mes en el que ocurran. En el caso de las estimaciones, si las variables asociadas a las mismas se modifican producto de nueva información, la entidad registrará el cambio en las estimaciones en forma prospectiva, a partir del mes en el cual se efectúa dicho cambio, siempre que no tenga que incurrir en un costo o esfuerzo desproporcionados.

Para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad aplicará los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación del marco normativo expedido por la Contaduría General de la Nación que le sea aplicable, excepto por lo siguiente:

### 2.1. Cambios en las políticas contables y corrección de errores

(...)

2.2. Notas a los informes financieros y contables mensuales (...)” (Subrayado fuera del texto)  
Adicionalmente, la CGN expidió la Resolución 525 de 2016 modificada por la Resolución 385 de 2018 por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos. El

numeral 3 de dicha norma hace referencia a las formas de organización y ejecución del proceso contable, en el cual señala:

“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” (Subrayado fuera del texto).

En el numeral 3.3. la norma establece algunos casos especiales que se pueden presentar dentro de la organización y ejecución del proceso contable de una entidad, y al respecto señala que “En aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales, asambleas departamentales y contralorías territoriales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en lo relacionado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el numeral 1.2. de la Norma de presentación de estados financieros, define el conjunto completo de estados financieros, y establece que “...comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la Norma de consolidación de estados financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporada por la Resolución 533 de 2015 (modificada por la Resolución 693 de 2016), establece que “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 del texto).

## CONCLUSIONES

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

De acuerdo con lo establecido en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, y en particular, lo relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, las entidades territoriales podrán organizar y ejecutar el proceso contable a partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, para lo cual podrán optar por una contabilidad centralizada o una contabilidad separada en unidades contables, con el propósito de generar sus estados financieros.

Así mismo, la norma reconoce que, en aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales, asambleas departamentales y contralorías territoriales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros.

En ese sentido, el municipio de Yopal podrá agregar, o integrar, en su contabilidad la información financiera del Concejo Municipal, la Personería Municipal y las Instituciones Educativas para efectos de la elaboración y presentación de los estados financieros, así como para la elaboración de informes financieros y contables mensuales, de acuerdo con los términos establecidos por la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.

Se debe tener en cuenta que, tal y como lo menciona la Resolución 182 de 2017, 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.

Adicionalmente, es importante precisar que existe diferencia entre consolidar la información financiera y agregar la información de otras entidades, toda vez que la consolidación lleva implícito un proceso complejo de depuración de hechos económicos, incluidos los relativos a la correspondiente vinculación patrimonial entre la entidad que controla y sus controladas; en tanto que la agregación es un mero ejercicio en el que se integran las partidas contables de varias entidades en una sola, mediando solamente la

eliminación de las transferencias que puedan haberse presentado, caso que corresponde a la integración que deben efectuar los municipios con el Concejo Municipal, la Personería Municipal y las Instituciones Educativas, para efectos del reporte a la CGN.

Además, de acuerdo con los términos establecidos por la Norma de consolidación de estados financieros, las Entidades de Gobierno del orden nacional y territorial no están obligadas a preparar y presentar estados financieros consolidados, sin embargo, podrán consolidar información, en la medida que la entidad establezca que la presentación de los estados consolidados es útil y satisface las necesidades de generación y análisis de información financiera consolidada, de acuerdo con lo establecido en la Norma de consolidación de estados financieros.

\*\*\*



## CONCEPTO N° 20192000001711 DEL 23-01-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Normatividad o directrices que se debe aplicar para realizar la Evaluación de Control Interno Contable. Con relación a los avalúos de los predios de la Administración Municipal que normatividad se debe aplicar para los bienes del Estado.

Doctora  
 LYDA NATALIA ROJAS MOLINA  
 Contadora  
 Oficina de Control Interno y Gestión  
 Alcaldía Mayor de Tunja

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20185500050152, del 14 de diciembre de 2018, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“Con el fin de realizar la Evaluación de Control Interno Contable de la Alcaldía de Tunja para la vigencia 2018.

1. ¿Qué Normatividad debe aplicar o que directrices se tienen? ¿Se tiene cambios con relación a la metodología aplicada para la vigencia 2017?
2. ¿Con relación a los avalúos de los predios de la Administración Municipal que Normatividad se debe aplicar para bienes del estado?

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

**CONSIDERACIONES**

1) El numeral 1.3 Evaluación del control interno contable del anexo de la Resolución 193 de 2016, establece:

### 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.

La evaluación del control interno contable en la entidad le corresponde al Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, quien debe realizarla con criterio de independencia y objetividad, de conformidad con lo establecido a través del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, adoptado mediante el Decreto 943 de 2014, expedido por el Departamento Administrativo de la Función Pública.

Por otra parte, el artículo 21º de la Resolución 706 de 2016, establece:

ARTÍCULO 21º. CATEGORÍA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE. La información a reportar a partir del corte 31 de diciembre de 2018 en la Categoría Evaluación de Control Interno Contable, corresponde a la indicada en los artículos 10º. CATEGORÍA EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO CONTABLE, 11º. FORMULARIO DE LA CATEGORÍA DE EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO CONTABLE y 16º. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, de la presente resolución.

2) En relación con el avalúo de los predios, debe tenerse en cuenta los párrafos 1, 2 y 3 del numeral 10.1 Reconocimiento y párrafo 19 del numeral 10.3 Medición posterior de la norma correspondiente a Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para entidades Gobierno, 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.

### 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.

Cuando exista indicios de deterioro se da aplicación a los numerales 1.9.4.1 Valor de mercado menos los costos de disposición y 1.9.4.2 Valor de uso referentes a la medición del valor recuperable de la norma DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señalan:

#### 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.

Además, los numerales 20.4.1 Valor de mercado menos los costos de disposición y 20.4.2 costo de reposición referentes a la medición del valor del servicio recuperable de la norma DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

#### 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.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

1. La Alcaldía Mayor de Tunja al realizar la Evaluación de Control Interno Contable para la vigencia de 2018 debe tener cuenta lo establecido en el anexo de la Resolución 193 del 05 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, en especial lo establecido en el numeral 1.3 Evaluación del control interno contable del anexo de esta Resolución.

En lo referente al reporte de la evaluación de control interno contable la entidad tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 21º de la Resolución 706 del 16 de diciembre de 2016, es decir que esta categoría la debe reportar a partir del corte 31 de diciembre de 2018.

La Entidad deberá desarrollar la metodología que le permita efectuar la apropiada aplicación del anexo a la Resolución 193 de 2016 antes mencionada.

2. En relación con el reconocimiento y la medición de los predios, la Alcaldía Mayor de Tunja deberá aplicar lo establecido en la norma de propiedades, planta y equipo mencionada en las consideraciones de este concepto, sin dejar de hacer una interpretación integral con el marco conceptual y demás criterios correlacionados, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, emitido mediante la Resolución 533 de 2015, sus modificaciones y anexos.

Con ocasión de la entrada en vigencia del nuevo Marco Normativo no habrá avalúos técnicos periódicos, toda vez que la medición posterior de las propiedades, planta y equipo se efectuará al costo, menos las depreciaciones acumuladas y deterioro acumulado, y solamente en casos justificados, procederá algún avalúo técnico para efectos de calcular el deterioro de algún elemento de estos activos.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000000241 DEL 09-01-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Elaboración y presentación del Estado de Flujos de Efectivo.

Doctora

SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLO

Subdirectora Financiera

U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social UGPP

Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con N° 2018550005023-2, el día 17 de diciembre de 2018, mediante la cual solicita respuesta a las siguientes preguntas, frente a la elaboración de presentación del Estado de Flujos de Efectivo, en atención a que el artículo 38 de la Ley 489 de 1998, establece que la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP al ser un órgano que forma parte del Presupuesto General de la Nación, y por tanto, debe canalizar sus recaudos y pagos en el Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN):

“1. ¿La Unidad debe o no elaborar el estado de flujos de efectivo cuando no tiene recaudos y pagos que incluir en dicho estado, dado que TODAS estas operaciones las realiza a través de la Tesorería Centralizada de a Dirección del Tesoro Nacional?

2. Adicionalmente, teniendo en cuenta que el SIIF no tiene la funcionalidad de pagar a beneficiario final las deducciones practicadas en las obligaciones presupuestales, la DTN necesariamente debe trasladar los recursos destinados para el pago de deducciones a las cuentas bancarias de las entidades, operaciones que si bien derivan en una afectación del grupo de EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO por la entrada y salida posterior del recurso, el SIIF las registra automáticamente como operaciones interinstitucionales entre la DTN y la Entidad, en consecuencia dichas operaciones tampoco podrían incluirse en el estado de flujos de efectivo. ¿Es correcta o no dicha apreciación?

3. Dadas las medidas cautelares decretadas por los Jueces en contra de la UGPP para garantizar el pago de sentencias judiciales a favor de terceros, los recursos que la DTN trasladó a las cuentas bancarias de la Unidad para el pago de las deducciones fueron

congelados y en consecuencia nos surge la siguiente inquietud: ¿El hecho de tener congelado indefinidamente el efectivo en las cuentas bancarias influye en algo o cambia la apreciación realizada en el numeral anterior sobre que estos recursos tampoco deben incluirse en el Estado de Flujos de Efectivo de la Unidad, teniendo en cuenta que la Tesorería Centralizada (DTN) los tiene registrados como una operación recíproca en la cuenta 5705 Fondos Entregados y por tanto es llamada a incluirlas en su Estado de Flujos de Efectivo?

4. Dado a que el Sistema de Seguridad y Protección Social solo acepta pagos en efectivo, la UGPP abrió una cuenta bancaria denominada “Parafiscales” con el propósito de redimir los títulos de depósito judicial que son constituidos en los procesos de cobro coactivo que la UGPP adelanta contra los deudores del sistema. Estos títulos tienen un proceso de canje de 3 días máximo y al momento de hacerse efectivo el título en la cuenta bancaria, inmediatamente la UGPP realiza el pago al operador de información por medio del sistema PILA, es decir, que antes de que fueran congeladas las cuentas bancarias de la Unidad, en el extracto del mes se observaban entradas y salidas de dinero simultáneas, por lo que el saldo final de la cuenta siempre fue cero.

Estas operaciones transitorias se registraban así en la Contabilidad de la UGPP:

- Por la entrada del recurso se registraba un débito en la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS contra un crédito en la cuenta 240706-Cobro cartera de terceros, previa a cancelación de las cuentas de orden acreedoras por los títulos de depósito judicial recibidos en garantía.
- Por el pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social adeudados por el obligado, la UGPP registraba un débito en la cuenta 240706-Cobra cartera de terceros contra un crédito en la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Posteriormente, cuando las administradoras confirman el pago se cancelaban las cuentas de orden de esquemas de cobro donde se controlan las cuentas por cobrar que los obligados tienen con el Sistema de Seguridad Social y Protección Social.

Teniendo en cuenta lo anterior se agradece nos informen si el procedimiento de registro es correcto y si estas operaciones tendrían o no que incluirse en el Estado de Flujos de Efectivo de la Unidad, considerando que la UGPP solo actúa como intermediaria en una operación bancaria transitoria. Además es importante mencionar que la cuenta bancaria actualmente presenta un saldo de más de \$500 millones, dado que cuando se redimieron algunos títulos de depósito judicial, entraron las medidas cautelares y congelaron los recursos.

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



## CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el Capítulo VI correspondiente a las Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, se establece:

### “1.3.5. Estado de flujos de efectivo

32. El estado de flujos de efectivo presenta los fondos provistos y utilizados por la entidad, en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación, durante el periodo contable.

33. Los flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al 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.

37. Las entidades que realicen recaudos o pagos con recursos del fondo común de una tesorería centralizada no incluirán dentro de su estado de flujos de efectivo dichos recaudos o pagos, considerando que estos se incluirán en el estado de flujos de efectivo de la tesorería centralizada. Para tal efecto, se entiende que el fondo común está conformado por los recursos recaudados por la tesorería centralizada, que financian el pago de obligaciones originadas en la ejecución del presupuesto de gastos de una entidad del mismo nivel.

### 1.3.5.1 Presentación

38. Para la elaboración y presentación del estado de flujos de efectivo, la entidad realizará una clasificación de los flujos de efectivo del periodo en actividades de operación, de inversión y de financiación, atendiendo la naturaleza de estas.

#### 1.3.5.1.1 Actividades de operación

39. Son las actividades que realiza la entidad en cumplimiento de su cometido estatal y que no pueden calificarse como de inversión o financiación.

40. Algunos ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes: a) los recaudos en efectivo procedentes de impuestos, contribuciones, tasas y multas; b) los recaudos en efectivo procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios; c) los recaudos en efectivo procedentes de transferencias y otras asignaciones realizadas por el Gobierno o por otras entidades del sector público; d) los recaudos en efectivo procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos; e) los pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos); f) los pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes y servicios; g) los pagos en efectivo a los empleados; h) los pagos en efectivo a las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas; i) los pagos y devoluciones en efectivo de impuestos sobre las ganancias, a menos que estos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o financiación; y j) los recaudos y pagos en efectivo derivados de la resolución de litigios.

41. En los estados financieros individuales, los flujos de efectivo derivados de las actividades de operación se presentarán por el método directo, según el cual se presentan, por separado, las principales categorías de recaudos y pagos en términos brutos.

42. En los estados financieros consolidados, los flujos de efectivo derivados de las actividades de operación se podrán presentar por el método directo o el método indirecto. Según este último, el flujo neto por actividades de operación se determina corrigiendo la ganancia o la pérdida por los efectos de: a) los cambios ocurridos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación; b) las partidas sin reflejo en el efectivo, tales como depreciación, provisiones, pérdidas y ganancias no realizadas; y c) cualquier otra partida cuyos flujos de efectivo se consideren de inversión o de financiación.” (Subrayado fuera del texto)

Así mismo el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, señala

que “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.”

## CONCLUSIONES

### Pregunta 1, 2 y 3

De conformidad con la Norma para la presentación de los estados financieros y revelaciones, los recaudos o pagos que se realizan a través de la Dirección del Tesoro Nacional-DTN, no se incluirán en el estado de flujos de efectivo de la UGPP, puesto que estos serán incluidos en el estado de flujos de efectivo de la DGCPTN.

Para el caso de los recursos recibidos por parte de la Dirección del Tesoro Nacional-DTN con el propósito de cubrir deducciones, es pertinente que estos se incluyan dentro del estado de flujos de efectivo, dado que la operación afectó directamente las cuentas bancarias de la Entidad. En el momento en que sea retirada la medida cautelar sobre estos recursos, se presentará como una salida de efectivo el uso de estos.

### Pregunta 4

En cuanto a la cuenta bancaria que aperturó la UGPP, para realizar el cobro en contra de los deudores del sistema, en el momento en que fueron congeladas, debieron ser reclasificadas en la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, en atención a que por disposiciones legales, no están disponibles para su uso inmediato.

Así mismo, si se continúan percibiendo dichos recursos, se deberá debitar la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y un crédito en la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Ahora bien, dado que estos recursos corresponden a entradas y salidas de efectivo que afectan directamente las cuentas bancarias de la Entidad, por hechos relacionados con sus funciones de cometido estatal, deberán ser incluidas en el estado de flujos de efectivo.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000002351 DEL 30-01-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Criterios para el reconocimiento de los recursos del SGP del sector salud al cierre de la vigencia, caja o devengo.

Doctor  
 JOSÉ DAVID BARRAZA PALMA  
 Asesor  
 Alcaldía de Pijiño del Carmen  
 Pijiño del Carmen-Magdalena

**ANTECEDENTES**

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005062-2, del 29 de diciembre de 2018, donde consulta a la CGN, lo siguiente:

“La inquietud va referenciada sobre los apuntes de la Resolución 544 del 26 de noviembre del 2018, en su Numeral 2.1.2 frente al reconocimiento de los recursos del SGP del Sector Salud, puesto que en la actualidad el Ministerio de Salud, registra el gasto cuando gira el recurso a la ADRES y esta situación genera diferencias en las operaciones recíprocas, puesto que los ingresos por el SGP en salud se causan en diciembre con base a la designación de la última doceava parte definida en documento de distribución de los recursos del SGP, generando unas cuentas de transferencias por cobrar y el Ministerio no deja causada la obligación, esta situación se dio en diciembre de 2017 y se viene reflejando a lo largo del 2018.

Quisiera saber bajo ¿qué criterio se debe manejar para el cierre de esta vigencia, si por caja como lo maneja el Ministerio o por devengo como lo establece el NMN?

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

**CONSIDERACIONES**

El principio de devengo del numeral 5- Principios de contabilidad pública del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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.

Además, el numeral 2.1.2 Recursos de la participación para salud de la Resolución 544 de 2018, señala:

#### 2.1.2 Recursos de la participación para la salud

Cuando el Ministerio de Salud y Protección Social (Minsalud) reconozca la participación para salud a favor de las entidades territoriales o de los fondos de salud descentralizados debitará la subcuenta 540817-Participación para salud de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES y acreditará la subcuenta 240317-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado registrará la transferencia de Minsalud, para lo cual debitará la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 440817-Participación para salud de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Con el traslado de los recursos de la participación para salud, Minsalud debitará la subcuenta 240317-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Los recursos que recauda la ADRES se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290401-Recursos Sistema General de Participaciones régimen subsidiado de la cuenta 2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD. Por su parte, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado debitará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones-Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Los recursos que recauda directamente la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 133703-Sistema General de Participaciones- Participación para salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

El numeral 5 Operaciones recíprocas de la Resolución 135 de 2018, establece:

## 5. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

El derecho de las entidades territoriales o de los fondos de salud descentralizados con la obligación de la ADRES, por los recursos del Régimen Subsidiado entregados y recibidos en administración.

El derecho y el ingreso de las entidades territoriales o de los fondos de salud descentralizados con la obligación y el gasto de la ADRES o Coljuegos, por los recursos transferidos para financiar el Régimen Subsidiado.

El derecho y el ingreso de la entidad territorial o del Fondo de Salud descentralizado con la obligación y el gasto de la ADRES, por los recursos transferidos para financiar el Régimen Subsidiado.

El derecho de Minsalud con la obligación de la ADRES, por los recursos entregados y recibidos en administración.

El derecho y el ingreso de la ADRES con la obligación y el gasto de Minsalud, por concepto de transferencias de recursos para la salud.

Por último, el numeral 2.3.8 Recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) del instructivo 001 de 2018, establece:

### 2.3.8. Recursos del Sistema General de Participaciones (SGP)

La entidad territorial reportará la operación recíproca de derechos e ingresos por las participaciones de la siguiente manera: para propósito general, con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público utilizando el código 11500000; para educación, con el Ministerio de Educación Nacional utilizando el código 11300000; para salud, con el Ministerio de Salud y Protección Social, utilizando el código 923272421; y para agua potable y saneamiento

básico, con el Ministerio de Vivienda, Bogotá D.C. y Territorio utilizando el código 923272412.

Las entidades que por mandato legal transfieran y/o reciban recursos del Sistema General de Participaciones reconocerán la última doceava del año en el periodo contable al cual corresponda la misma, en cumplimiento del principio de devengo o causación.

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

La entidad debe preparar y presentar la información contable fundamentándose en el principio de devengo, como lo establece el numeral 5 del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Además, la alcaldía de Pijiño del Carmen en lo concerniente a las operaciones recíprocas debe aplicar el numeral 5 Operaciones recíprocas de la Resolución 135 de 2018 y respecto a la última doceava de distribución de los recursos del Sistema General de Participaciones-SGP, las entidades que por mandato legal transfieran y/o reciban recursos del Sistema General de Participaciones reconocerán la última doceava del año en el período contable al cual corresponda la misma, en cumplimiento del principio de devengo.

Por último, para efectos del registro de los recursos de la participación para la salud, se debe tener en cuenta lo establecido en el numeral 2.1.2 Recursos de la participación para la salud de la Resolución 544 de 2018.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000001871 DEL 24-01-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Momento de cancelación de las cuentas por pagar por concepto del pago de mesadas pensionales.

Doctora  
 SANDRA PATRICIA SOTELO AMAYA  
 Gerente de contabilidad  
 Fiduprevisora-Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio  
 Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005080-2, del 20 de diciembre de 2018, en la cual solicita concepto respecto a lo siguiente:

“En virtud del contrato de fiducia suscrito entre Fiduprevisora S.A. y Nación- Ministerio de Educación Nacional para la administración del patrimonio autónomo Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio (FOMAG), se realizan pagos de nómina de pensiones y cesantías al personal afiliado al Fondo a través de giros masivos los cuales operativamente se realizan de la siguiente forma:

- Pago por ventanilla: Es un medio de pago que le permite solicitar a afiliados y beneficiarios del Fondo del Magisterio, el cobro directo de su prestación económica a través de las sucursales bancarias, presentando la documentación requerida.

Se tienen convenios con las siguientes entidades bancarias:

- Treinta (30) días calendario para el Banco BBVA
- Cuarentaicinco (45) días calendario para el Banco Agrario.
- Noventa (90) días calendario para Banco Davivienda.

Posterior a esas fechas los recursos que no fueron cobrados deben ser reintegrados nuevamente a las cuentas bancarias del Fomag.



- **Abono a cuenta pensional:** Es un medio de pago a través del cual se realiza la consignación directa a una cuenta de ahorros previamente aperturada con el banco BBVA

El manejo contable se describe a continuación:

1. Se realiza la causación del pago afectando la respectiva cuenta de patrimonio contra la cuenta por pagar.
2. Se corre el ciclo de pagos el cuál cancela la cuenta por pagar contra el banco.
3. En el caso de los pagos por ventanilla si se presenta devolución de recursos por fondos no cobrados se afecta la cuenta de bancos con el reintegro.

Quando se elabora la conciliación bancaria se nos presentan partidas conciliatorias por concepto de los pagos de ventanilla ya que contablemente del banco se realiza la salida del recurso en un 100%, sin embargo, en el extracto se refleja los pagos en la medida que el beneficiario del pago se acerca a la entidad bancaria y realiza su cobro o el banco realiza la respectiva devolución de acuerdo con los tiempos indicados anteriormente.”

En relación con lo anterior y, a partir de los hallazgos realizados por la contraloría, se plantea la siguiente pregunta:

¿La contabilización de la cancelación de la cuenta por pagar por concepto de pensión y cesantías se reconoce en el momento en que se causa el pago o en el momento que se realiza el cobro por parte del docente?

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

## CONSIDERACIONES

En el marco de la actualización del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), la CGN expidió la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015 por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, cuyo anexo fue modificado por la Resolución 484 de 2017

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, menciona el devengo como uno de los principios de contabilidad pública sobre el cual 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.” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, dentro de las definiciones de los elementos de los estados financieros, el numeral 6.1.2. Pasivos señala que “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” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el numeral 6.2.2. Reconocimiento de pasivos establece que “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.

Ahora bien, la Norma de cuentas por pagar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno indicó:

### “3. CUENTAS POR PAGAR

#### 3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

#### 3.5. Baja en cuentas

5. Se 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. (...)” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

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

No es comprensible el procedimiento contable descrito en su consulta, toda vez que se afecta doblemente la cuenta por pagar, en los denominados “causación del pago” (contra patrimonio) y “ciclo de pagos (contra el banco). Tampoco es coherente hablar de “causación del pago”, si se advierte que la causación procede en ausencia del pago.

De acuerdo con lo establecido en el principio de contabilidad pública de devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

En ese sentido, los pasivos, como las cuentas por pagar, se reconocen cuando existe 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; en razón a ello, se dejarán de reconocer cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague efectivamente,

expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero. El traslado de recursos a una entidad bancaria, con el propósito de que realice los pagos a los beneficiarios de las mesadas pensionales, no es un pago, pues se está frente a una figura en la cual el Fondo adquiere un derecho frente a la entidad bancaria.

Por lo anterior, la contabilización de la cancelación de la cuenta por pagar por concepto de pensión y cesantías se deberá reconocer en el momento en el que el FOMAG establezca con certeza que se ha liquidado la obligación con los docentes, para lo cual deberá tener en cuenta que el giro a los bancos con los que el FOMAG tiene convenio, como se dijo anteriormente, no liquida la obligación con los docentes, toda vez que con dicho giro los recursos no han llegado a sus destinatarios y, adicionalmente, que al terminar los plazos establecidos en los convenios, los recursos que no fueron cobrados deben ser reintegrados nuevamente a las cuentas bancarias del FOMAG.

Así las cosas, la entidad liquidará la cuenta por pagar a los docentes cuando el banco efectúa el pago por ventanilla o acredita los valores correspondientes a la cuenta de cada pensionado.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 2019200002331 DEL 30-01-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de los giros realizados por concepto de funcionamiento a Fondo Colombia en Paz a través de Dirección Nacional del Crédito Público y del Tesoro Nacional.

Doctora  
LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Presidencia de la República  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005088-2, del 21 de diciembre de 2018, en la cual solicita concepto respecto al registro contable que debe realizar la Secretaría de la Presidencia de la República por concepto de los recursos de funcionamiento girados a través de la Dirección Nacional de Crédito Público y del Tesoro Nacional al Fondo Colombia en Paz, teniendo en cuenta que dichos recursos son administrados a través de un patrimonio autónomo y, que de acuerdo con lo establecido por la CGN, dicho fondo está clasificado como Entidad de Gobierno

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

**CONSIDERACIONES**

Con la emisión del Decreto 691 de 2017 se sustituye el Fondo para la Sostenibilidad Ambiental y Desarrollo Rural Sostenible en Zonas Afectadas por el Conflicto por el "Fondo Colombia en Paz (FCP)" y se reglamenta su funcionamiento.

El artículo 1 de dicho Decreto, creó "...el "Fondo Colombia en Paz (FCP), como un patrimonio autónomo del Departamento Administrativo de Presidencia de la República, sin estructura administrativa propia, administrado por una o varias sociedades fiduciarias públicas". Así mismo, el numeral 1 del artículo 10 del citado Decreto, estableció que una de las fuentes de Financiación del Fondo Colombia en Paz son los Recursos del Presupuesto General de la Nación.

Por otra parte, la CGN expidió la Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 156 del 2018, por la cual se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, se estableció su conformación y se definió su ámbito de aplicación.

El numeral 2 del artículo 5 de dicha Resolución, estableció que el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por “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”.

Por otra parte, la CGN a través de la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015, modificada por la Resolución 484 del 17 de octubre de 2017, incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones.

La Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación de dicho marco, en el numeral 1.3 Transferencias, 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).

En cuanto a los procedimientos contables del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, la Resolución 006 de 2017 incorporó en dicho Marco el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, en el cual se estableció en el numeral 1 que:

#### “1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

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

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

## 1.1. Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada

### 1.1.1. 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. Con el giro de los recursos a los beneficiarios finales, debitarán las subcuentas y cuentas del pasivo relacionado y acreditarán las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el evento en que las entidades tengan definido el pago a beneficiario final por parte de la tesorería centralizada, cancelarán la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta relacionada de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

De otra parte, si se realiza un anticipo o si los recursos son entregados en administración a terceros diferentes de la tesorería centralizada, la entidad ejecutora debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, según corresponda, y acreditará la subcuenta relacionada de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, la CGN expidió 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.

Los párrafos 2 y 3 del artículo 5 de dicha Resolución establecen 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.

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. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias puede hacerse directamente o a través de otra entidad” (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.

La descripción de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, incorporada a dicho catálogo, señala que “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” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, la descripción de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR establece que “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” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, 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).

Por otra parte, la descripción de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS señala que “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” (Subrayado fuera del texto).

Y en ese mismo sentido, la descripción de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS establece que “Representa el valor de los recursos entregados en efectivo y equivalentes al efectivo, o compensados con recursos administrados por la tesorería centralizada a la entidad del mismo nivel, para el pago de 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 girados” (Subrayado fuera del texto).



## CONCLUSIONES

De acuerdo con lo establecido en el Decreto 691 de 2017, el FCP se constituye como un patrimonio autónomo de constitución obligatoria en virtud de una disposición legal, a cargo de una entidad pública, en este caso el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE). Por lo anterior, en el marco de lo señalado por la Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 156 del 2018, el patrimonio autónomo FCP ha sido catalogado por la CGN como una entidad contable pública que se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, en particular, bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

De acuerdo con la información suministrada y dadas las características de la transacción descrita, se deberá aplicar lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales. Adicionalmente, si el patrimonio autónomo FCP entrega recursos en administración a través de entidades fiduciarias u otras entidades públicas, aplicará lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

Ahora bien, en cuanto al procedimiento contable para el registro de los recursos se debe tener en cuenta que en el esquema estructurado, es el DAPRE la Entidad que personifica el medio a través del cual se cumple el mandato establecido en el numeral 1, del artículo 10 del Decreto 691 de 2017, con respecto a los recursos asignados al FCP, en el Presupuesto General de la Nación, por lo cual el procedimiento contable a aplicar es el siguiente.

- **Reconocimiento de la Transferencia de recursos entre entidades del DAPRE al FCP**

Corresponde al DAPRE reconocer el gasto por transferencia debitando la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el patrimonio autónomo FCP deberá registrar un ingreso por transferencia debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- **Registro del giro que efectúa la DGCPN**

En el momento en el que la DGCPN realice el giro de los recursos a las cuentas bancarias del patrimonio autónomo del FCP, el DAPRE deberá registrar el desembolso de los recursos debitando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-

FONDOS RECIBIDOS. Para el caso del patrimonio autónomo FCP, deberá registrar el giro de los recursos debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

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 N° 20192000001321 DEL 17-01-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las devoluciones de contribuciones a las cajas de compensación familiar por recursos no ejecutados.

Doctor  
 CARLOS ARTURO GAVIRIA VEGA  
 Coordinador Gestión Financiera  
 Superintendencia de Subsidio Familiar  
 Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2018550005139-2 del 28 de diciembre de 2018, mediante la cual solicita alcance al concepto 2013200001315-1 del 02 de mayo de 2013 en el que se estableció el tratamiento contable para las devoluciones de las contribuciones realizadas por las cajas de compensación familiar a raíz de los recursos no ejecutados en el Marco de lo establecido en el artículo 6 de la Ley 789 de 2002.

**CONSIDERACIONES**

El artículo 6 de la Ley 789 de 2002, establece:

“ARTÍCULO 6. RECURSOS PARA EL FOMENTO DEL EMPLEO Y PROTECCIÓN AL DESEMPLEO. Las Cajas de Compensación Familiar administrarán en forma individual y directa o asociada con otra u otras Cajas un fondo para apoyar al empleo y para la protección al desempleado conforme los artículos 7, 10 y 11 de la presente ley. El Gobierno determinará la forma en que se administrarán estos recursos cuando no puedan ser gestionados directamente por la Caja de Compensación Familiar.

(...)

Son fuentes de recursos del fondo las siguientes:

(...)

b) El porcentaje no ejecutado que le corresponde del cuatro por ciento (4%) de los ingresos de las Cajas al sostenimiento de la Superintendencia del Subsidio Familiar en el período anual siguiente; (...)"

Ahora bien, la Resolución 533 de 2015 expedida por la CGN, 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:

"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 encuentren bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública. (...) ".  
(Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en el numeral 6.2.2. sobre el reconocimiento de pasivos que "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).

Por su parte, la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, establece en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, 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.

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).

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.

La descripción de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR señala que “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores”. Además, dentro de la estructura de dicha cuenta, se encuentra la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios.

En cuanto a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES la descripción y dinámicas de la misma señalan:

## “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.

(...)”

Por su parte, la descripción de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB) indica que “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”. Dicha cuenta tiene dentro de su estructura la subcuenta 419502-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios.

Para el caso de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE, su descripción indica que “Representa el valor de a) los recaudos efectuados por la tesorería centralizada de los ingresos reconocidos por otra entidad del mismo nivel; b) los recursos recaudados por la tesorería centralizada por obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda o préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel; c) las devoluciones a contribuyentes o beneficiarios de recaudos de ingresos efectuados por la tesorería centralizada, y d) los reintegros de los fondos entregados por la tesorería centralizada, que se reciban con posterioridad al cierre del período contable en que dichos fondos fueron girados” (Subrayado fuera del texto). En esta cuenta se encuentra desagregada la subcuenta 472081-Devoluciones de ingresos.

Posteriormente, la CGN expidió la Resolución N° 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 el numeral 1.2.2. Devoluciones de recaudos, se establece que:

“Las devoluciones son los recursos girados por la tesorería centralizada al contribuyente o beneficiario, originadas en recaudos por valores en exceso de consignaciones, mayores valores liquidados en las declaraciones tributarias o actos administrativos que determinan la obligación, entre otras.

(...)

La entidad que reconoció el saldo a favor registrará el giro de estos recursos a través de la tesorería centralizada, debitando las subcuentas 249039-Saldos a favor de contribuyentes o 249040-Saldos a favor de beneficiarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, según corresponda, y acreditando la subcuenta 472081-Devoluciones de ingresos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE. Lo anterior, teniendo en cuenta que las devoluciones las efectúa directamente la tesorería centralizada al beneficiario final” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

Inicialmente, es preciso advertir la entidad debe aplicar lo establecido en 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.

Por lo anterior, dando aplicación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la Superintendencia de Subsidio Familiar (SSF) deberá seguir el siguiente tratamiento contable para efectos de registrar las devoluciones de contribuciones a las cajas de compensación familiar por recursos no ejecutados:

- **Registros de la devolución de recursos no ejecutados**

Respecto de los recursos apropiados y no ejecutados presupuestalmente, la SSF deberá registrar en el momento en que de conformidad con el artículo 6 de la Ley 789 de 2002 se determine la obligatoriedad de efectuar la devolución, como una cuenta por pagar a las cajas de compensación, mediante un débito en la subcuenta 419502-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (Db) y acreditando la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

En caso de que la SSF no ejecute el total de las reservas presupuestales y ello ocurre en el período contable siguiente y deba devolver los recursos a estas mismas, se debe registrar un gasto debitando la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y ajustar el valor del pasivo constituido a favor de las Cajas de Compensación acreditando la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) realice el desembolso a las cajas de compensación, la SSF registrará el giro de estos recursos debitando la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 472081-Devoluciones de ingresos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

- **Registro de los recursos no ejecutados en vigencias anteriores no reconocidos por la SSF**

Teniendo en cuenta que, según lo señalado en la consulta, la SSF tiene registrados en cuentas de orden acreedoras los recursos no ejecutados en las vigencias anteriores, se logra identificar un error contable teniendo en cuenta que la devolución de dichos recursos se constituye en una obligación presente que conlleva a que la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros, razón por la cual se deberá reconocer un pasivo.

En ese sentido, la SSF deberá cancelar el registro en las cuentas de orden acreedoras debitando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por el contrario de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), por el valor correspondiente a recursos no ejecutados en las vigencias anteriores.

Adicionalmente, deberá registrar la obligación debitando la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Es importante resaltar que, de acuerdo con lo señalado en la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, cuando los errores de periodos anteriores 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.

Sobre lo anterior, se debe llamar la atención sobre el hecho de que, de acuerdo con la información suministrada en la consulta, la SSF ha omitido los lineamientos entregados por la CGN en conceptos anteriores frente al reconocimiento de los pasivos generados por las devoluciones de contribuciones a las cajas de compensación familiar por recursos no ejecutados, incumpliendo así los mandatos de orden legal que establecen la obligatoriedad en el cumplimiento de lo establecido por la CGN como regulador de la contabilidad contable pública en Colombia.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000000921 DEL 14-01-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Obligación de migrar información contable a un software contable específico.

Doctora  
MILENA ISABEL RUBIANO ROJAS  
Jefe Oficina de Asuntos Disciplinarios (E)  
Universidad Distrital Francisco José de Caldas  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2018550005145-2, del 28 de diciembre de 2018, en la cual solicita concepto sobre la existencia de una norma que obligue a las entidades distritales a migrar su información contable al sistema “SÍCAPÍTAL” o por el contrario se permite continuar con el uso del sistema “SIIGO”.

Al respecto, me permito atender su consulta 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 y sus modificaciones, indica:

**“4 SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE**

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto

y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

(...)

#### 4.3 Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad.

(...)

### 5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

## 5.1 Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera. Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento”. (Subrayado fuera del texto)

En complemento, el Procedimiento para la evaluación de control interno contable, incorporado mediante la Resolución N° 193 de 2016, 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) obten gan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

- a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.
- b) Los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables. Estos comprobantes resumen las operaciones de la entidad y se deben elaborar, como mínimo, mensualmente.
- c) Los libros auxiliares de contabilidad donde se lleva el registro de las operaciones. En estos libros deben anotarse, en forma cronológica, los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo a las diferentes operaciones de la entidad.
- d) El libro diario y el mayor. En el primero, se registran, por día, las operaciones que realiza la entidad y en el segundo, se registran, de forma resumida, los movimientos mensuales de cada una de las cuentas afectadas durante dicho periodo”. (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

La regulación expedida por la CGN no predetermina la obligatoriedad de utilizar alguna herramienta informática específica. Le corresponde a la entidad, además de 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, adoptar las herramientas tecnológicas que le permitan efectuar los registros contables en forma tal que se dé cumplimiento a los criterios contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública. Así mismo, se deben establecer controles y procedimientos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable.

En ese sentido, la responsabilidad sobre el sistema documental contable y, por ende, sobre la herramienta utilizada para el registro de los hechos económicos, recae en la administración de cada entidad en cabeza del representante legal o quien haga sus veces.

Así mismo, es la entidad quien deberá evaluar si una herramienta informática cumple con los lineamientos mencionados, 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 igual manera, le corresponde evaluar la pertinencia de migrar la información financiera a un nuevo software contable, siempre propendiendo por que la decisión tomada garantice los lineamientos expuestos anteriormente.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000002591 DEL 01-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Aprobación de los Estados financieros Presentación del Reporte Categoría Información Contable Pública.

Doctor  
 LUIS FERNANDO PÉREZ PÉREZ  
 Viceministro de Educación Superior  
 Ministerio de Educación Nacional  
 Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550000166-2 del 22 de enero de 2019, mediante la cual consulta:

“...al derogarse la Resolución 355 de 2007, la cual disponía en el párrafo 401 que la fecha de autorización para la emisión de los Estados Contables Básicos debía corresponderse con la fecha en que los estados contables recibían la aprobación del máximo órgano corporativo de dirección surgen las siguientes inquietudes:

1. ¿Para aprobar los estados financieros de las Instituciones de Educación Superior Públicas se debe contar con la aprobación del máximo órgano de dirección y gobierno de éstas (Consejos Superiores Universitarios y/o Directivos) o solo con la del representante legal?
2. ¿La aprobación de los estados financieros es un evento independiente al cumplimiento de los plazos de reporte establecidos por la CGN, según lo señalado en la Resolución 706 de 2016 y sus modificaciones, o esta aprobación hace parte del proceso de reporte de los estados financieros a la CGN?

Por lo anterior, le solicitamos su colaboración para que se emita la directriz establecida por su Entidad que nos permita aclarar el procedimiento para la emisión, aprobación y reporte de los estados contables para la vigencia 2018.”

## 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” dispuso: “Artículo 3°. Incorporar, en el Marco normativo para Entidades de Gobierno, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dispuestos en el anexo de la presente Resolución.”

El Anexo de la mencionada Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el Capítulo VI NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES, en el numeral 5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE, señala:

“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.”

(...)

### 5.3. Revelaciones

8. La información revelada en las notas a los estados financieros y relacionada con las partidas objeto de ajuste se actualizará en función de la información recibida.

Así mismo, la entidad revelará la siguiente información:

a) la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros,

b) el responsable de la autorización,

c) la existencia de alguna instancia que tenga la facultad de ordenar la modificación de los estados financieros una vez se hayan publicado, (...).”

Por su parte, la Resolución 156 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" en el ARTÍCULO 1°. señala: “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”

Ahora bien, en relación con la presentación de los informes a la CGN, la Resolución 706 de 2016, “Por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación” en CAPÍTULO I. ASPECTOS GENERALES, señala:

“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 N° 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 N° 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.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos señalar:

1. ¿Para aprobar los estados financieros de las Instituciones de Educación Superior Públicas se debe contar con la aprobación del máximo órgano de dirección y gobierno de éstas (Consejos Superiores Universitarios y/o Directivos) o solo con la del representante legal?

La Norma para Presentación de estados financieros y Revelaciones del Anexo de la Resolución 533 de 2015, aplicada por las Entidades de Gobierno, en el aparte de los hechos ocurridos después del periodo contable señala que la fecha de terminación del período contable es el 31 de diciembre y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que por disposición o por política interna tenga la facultad de aprobar los estados financieros que serán puestos a disposición de los diferentes usuarios.

En consecuencia, si la reglamentación o estatutos de las Universidades establecen que la aprobación de los estados financieros corresponde al Consejo superior o directivo, se entenderá autorizada la publicación una vez cumplido este requisito.

2. ¿La aprobación de los estados financieros es un evento independiente al cumplimiento de los plazos de reporte establecidos por la CGN, según lo señalado en la Resolución 706 de 2016 y sus modificaciones, o esta aprobación hace parte del proceso de reporte de los estados financieros a la CGN?

Con la expedición de la Resolución 706 de 2016, la CGN estableció la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General de la Nación, en donde señala que, además de los reportes de la Categoría de Información contable pública, a partir de diciembre de 2018, al final de cada período contable, las entidades deben reportar el conjunto completo de estados financieros, incluías las Notas a los Estados financieros, que revelarán la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros y el responsable de la autorización. En consecuencia, la aprobación de los estados financieros hace parte del proceso de reporte a la CGN en la medida que la información presentada en los Reportes debe corresponder con la autorizada en los Estados financieros.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000003471 DEL 08-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Preparación y presentación de informes financieros y contables mensuales.

Doctora  
ADRIANA PÉREZ COLORADO  
Partner de Nuevos Marcos Normativos Contables  
Aqua Financial and Accounting Services  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000100-2, del 14 de enero de 2019, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos relacionados con 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:

- Un municipio que agrega la información de colegios, contraloría municipal, concejo, etc, para la elaboración de los estados y notas mensuales, ¿pueden presentarlos sin los agregados y que cada agregado los realice y publique de forma independiente? Teniendo en cuenta la complejidad operativa de la consecución de la información o ¿es imperativo la elaboración de los Estados Financieros mensuales incluyendo los agregados?
- Ahora bien, en el artículo 1 de la Resolución 182 de 2017 se establece que “el estado de situación financiera constituye representación estructurada de los bienes, derechos y obligaciones de la entidad al final de un mes específico; el estado de resultados o estado de resultado integral, según corresponda, constituye una representación del desempeño financiero que ha tenido la entidad durante un periodo determinado (...)” Queremos consultar ¿qué se entiende por la expresión un periodo determinado para efectos de los estados financieros mensuales en términos de la mencionada Resolución.

- ¿Cuál debe ser el periodo comprendido para la elaboración del Estado de Resultados Mensual de acuerdo con la Resolución 182 de 2017? Por ejemplo, ¿el mes de junio de 2018 debe ser del 01 de enero de 2018 al 30 de junio del 2018, o debe ser del 01 de junio del 2018 al 30 de junio del 2018?

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

## CONSIDERACIONES

El artículo 25 de la Ley 734 de 2002 establece que los destinatarios del Código Disciplinario Único son “...los servidores públicos, aunque se encuentren retirados del servicio y los particulares contemplados en el artículo 53 del Libro Tercero de este Código” (subrayado fuera del texto).

El artículo 53 de la citada Ley establece que el régimen disciplinario de la Ley 734 de 2002 “...se aplica a los particulares que cumplan labores de interventoría en los contratos estatales; que ejerzan funciones públicas, en lo que tienen que ver con estas; presten servicios públicos a cargo del Estado, de los contemplados en el artículo 366 de la Constitución Política, administren recursos de este, salvo las empresas de economía mixta que se rijan por el régimen privado” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el numeral 36 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002 (Código Único Disciplinario) establece que es deber de todo servidor público: “Publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y público, los informes de gestión, resultados, financieros y contables que se determinen por autoridad competente, para efectos del control social de que trata la Ley 489 de 1998 y demás normas vigentes” (Subrayado fuera del texto).

En ese sentido, la CGN expidió la Resolución 182 del 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."

Se debe señalar que con la expedición de la Ley 1952 del 28 de enero de 2019, se expide el código general disciplinario y se deroga la Ley 734 de 2002 y algunas disposiciones de la Ley 1474 de 2011, relacionadas con el derecho disciplinario. El artículo 265 de dicha Ley, establece que “La presente ley entrará a regir cuatro (4) meses después de su sanción y publicación y deroga las siguientes disposiciones: Ley 734 de 2002 y los artículos 3°, 41, 42, 43,44,45,46,47,48, 49,50, 51, 2,53,54,55,56, 57,58,59,60 y 132 de la Ley 1474 de 2011 y los

numerales 21, 22, 23 Y 24 del artículo 70 del Decreto-ley 262 de 2000. Los regímenes especiales en materia disciplinaria conservarán su vigencia” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, establece que:

#### “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.

(...)

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.

#### 2. CRITERIOS PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad debe tener en cuenta las características cualitativas fundamentales de la información financiera de Relevancia y Representación fiel, entendiendo por Relevancia la capacidad que tiene la información, a través de su valor predictivo, confirmatorio o ambos,

de influir en las decisiones de los usuarios; y por Representación fiel, la descripción del hecho económico de forma completa, neutral y libre de error significativo.

Adicionalmente, considerando el principio de Devengo, los hechos económicos deben quedar reconocidos en el mes en el que ocurran. En el caso de las estimaciones, si las variables asociadas a las mismas se modifican producto de nueva información, la entidad registrará el cambio en las estimaciones en forma prospectiva, a partir del mes en el cual se efectúa dicho cambio, siempre que no tenga que incurrir en un costo o esfuerzo desproporcionados.

Para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad aplicará los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación del marco normativo expedido por la Contaduría General de la Nación que le sea aplicable, excepto por lo siguiente:

#### 2.1. Cambios en las políticas contables y corrección de errores

(...)

#### 2.2. Notas a los informes financieros y contables mensuales

(...)

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

(...)

#### 3.1. Identificación

(...)

#### 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” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN expidió la Resolución 525 de 2016 modificada por la Resolución 385 de 2018 por la cual incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos. El numeral 3 de dicha norma hace referencia a las formas de organización y ejecución del proceso contable, en el cual señala:

“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” (Subrayado fuera del texto).

En el numeral 3.3. la norma establece algunos casos especiales que se pueden presentar dentro de la organización y ejecución del proceso contable de una entidad, y al respecto señala que “En aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales, asambleas departamentales y contralorías territoriales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en lo relacionado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el numeral 1.2. de la Norma de presentación de estados financieros, define el conjunto completo de estados financieros, y establece que “...comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c)

un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

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

En primer lugar, es importante tener en cuenta que con la expedición de la Ley 1952 del 28 de enero de 2019, se expide el código general disciplinario y se deroga la Ley 734 de 2002.

No obstante, debido a que las vigencias y derogatorias establecen que dicha ley entrará a regir cuatro (4) meses después de su sanción y publicación, se deberá entender que la Resolución 182 de 2017 tendrá vigencia hasta el 28 de mayo de 2019, de tal forma que la obligatoriedad de presentar informes financieros contables y mensuales en los términos de la Ley 734 de 2002 tendrá aplicación hasta los informes que se presenten para el mes de mayo del presente año.

La CGN evaluará lo pertinente en cuanto a la vigencia y modificación del procedimiento incorporado con la Resolución 182 de 2017, con base en el nuevo contexto normativo definido por la Ley 1952 del 28 de enero de 2019.

Respuesta a pregunta 1:

1. Un municipio que agrega la información de colegios, contraloría municipal, concejo, etc, para la elaboración de los estados y notas mensuales, ¿pueden presentarlos sin los agregados y que cada agregado los realice y publique de forma independiente? Teniendo en cuenta la complejidad operativa de la consecución de la información o ¿es imperativo la elaboración de los Estados Financieros mensuales incluyendo los agregados?

De acuerdo con lo establecido en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, y en particular, lo relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, las entidades territoriales podrán organizar y ejecutar el proceso contable a partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, para lo cual podrán optar por una contabilidad centralizada o una contabilidad separada en unidades contables, con el propósito de generar sus estados financieros.



Así mismo, la norma reconoce que, en aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales, asambleas departamentales y contralorías territoriales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros.

En ese sentido, un municipio podrá agregar, o integrar, en su contabilidad la información financiera del Concejo Municipal, la Personería Municipal y las Instituciones Educativas para efectos de la elaboración y presentación de los estados financieros, así como para la elaboración de informes financieros y contables mensuales, de acuerdo con los términos establecidos por la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.

Se debe tener en cuenta que, tal y como lo menciona la Resolución 182 de 2017, 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.

Respuesta a preguntas 2 y 3

2. Ahora bien, en el artículo 1 de la Resolución 182 de 2017 se establece que “el estado de situación financiera constituye representación estructurada de los bienes, derechos y obligaciones de la entidad al final de un mes específico; el estado de resultados o estado de resultado integral, según corresponda, constituye una representación del desempeño financiero que ha tenido la entidad durante un periodo determinado (...)” Queremos consultar ¿qué se entiende por la expresión un periodo determinado para efectos de los estados financieros mensuales en términos de la mencionada Resolución.

3. ¿Cuál debe ser el periodo comprendido para la elaboración del Estado de Resultados Mensual de acuerdo con la Resolución 182 de 2017? Por ejemplo, ¿el mes de junio de 2018 debe ser del 01 de enero de 2018 al 30 de junio del 2018, o debe ser del 01 de junio del 2018 al 30 de junio del 2018?

En la Resolución 182 de 2017 se establece que el estado de resultados o estado de resultado integral, según corresponda, constituye una representación del desempeño financiero que ha tenido la entidad durante un periodo determinado, posteriormente, señala que 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.

Dado lo anterior, se deberá entender que, en lo relacionado con el estado de resultados, o estados de resultado integral, según corresponda, la expresión “periodo determinado” hace referencia al periodo comprendido entre el primero de enero hasta el final del respectivo mes del periodo corriente sobre el cual se esté presentando la información financiera y contable mensual.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000005011 DEL 15-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Los colegios deben expedir su propio manual de políticas contables y de procedimientos, o deben regirse por los expedidos por la Gobernación del Cauca.

Doctora  
EUMENIA OROZCO RODRÍGUEZ  
Contadora  
Institución Educativa Ana Josefa Morales Duque  
Popayán, Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000055-2, del día 28 de noviembre de 2018, en la cual se señala:

“Los colegios que hacen parte del Departamento del Cauca, deben expedir su propio manual de Políticas Contables y de Procedimientos, o deben regirse por los expedidos por la Gobernación del Cauca.”

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:

“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.”  
(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. (Decreto 4791 de 2008, artículo 2°).

(...)

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)

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, contenido en la Resolución N° 193 de 2016, indica:

#### “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." (Subrayados fuera de texto)

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, la cual es transversal a los marcos normativos, y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 385 de 2018, determina:

#### "3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

a) Contabilidad centralizada.

b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

### 3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

### 3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

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.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Las Instituciones Públicas Educativas deben llevar su contabilidad a través de los Fondos de Servicios Educativos, que 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 Fondos de Servicios Educativos deben llevar su contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación, para esto, la entidad territorial certificada en educación deberá establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad de los Fondos de Servicios Educativos de la respectiva jurisdicción.

Considerando el párrafo anterior, se podrá optar como forma de organización y ejecución del proceso contable, centralizar y registrar los hechos económicos en la unidad contable del nivel central, pero en forma tal que se logren identificar todos los registros y transacciones de cada Fondo de Servicio Educativo asociado, como si se fueran a emitir estados financieros de cada uno de ellos. Igualmente, se podrá considerar un esquema de organización contable mediante el cual los Fondos de Servicios Educativos desarrollan el proceso contable de manera separada al que se adelanta por parte de la unidad contable central, a fin de procesar su propia información, para que posteriormente sea integrada.

Así las cosas, bajo los dos esquemas de organización y ejecución del proceso contable, la entidad territorial certificada es quién deberá definir y establecer el Manual 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.

Cabe resaltar que, dentro del procedimiento anexo a la Resolución N° 193 de 2016, se definen aspectos conceptuales relacionados al proceso contable, en los que se incluye la elaboración y aprobación del manual de políticas contables, entendido como el conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad, para la elaboración y presentación de los estados financieros, que aunque en su mayoría se encuentran establecidas dentro del marco normativo aplicable, se pueden determinar a partir de juicios profesionales, considerando su naturaleza y actividades particulares. Este manual debe ser aprobado mediante un documento emitido por el Representante Legal o máxima instancia administrativa. En consecuencia, la fijación tanto de políticas contables, procedimientos que determinen la aplicación uniforme de criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, así como el sistema de control interno, son responsabilidad del máximo directivo de la entidad.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 2019200005051 DEL 15-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Formas de organización y ejecución del proceso contable y aplicación de la Norma de Información Financiera por Segmentos.

Doctor  
 OSCAR ANIBAL LUNA OLIVERA  
 Director Administrativo y Financiero  
 Superintendencia de Notariado y Registro  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000113-2, del día 15 de enero de 2019, que de conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el anexo a la Resolución 385 de 2018 Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, solicita se conceptúe sobre “si la entidad deberá manejar la contabilidad por unidades separadas a los fondos o puede manejarlo como una contabilidad centralizada, y para efectos de presentación segmentar la información en los estados financieros, acorde a lo planteado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos Económicos en su literal 3 Información Financiera por Segmentos. Lo anterior, en razón a que la Contraloría General de la Republica en años anteriores no ha aceptado el procedimiento contable de integración aplicado por la Superintendencia de Notariado y Registro.”

En la consulta se indica que “(...) ...a la fecha la capacidad tecnológica del Sistema CHIP de la Contaduría General de la Nación no permite llevar los libros principales y auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad dependiente para manejarlo como contabilidad separada en unidades contables. (...)”

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

## CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación (CGN) se pronunció al respecto mediante la comunicación externa con número de radicado 20172300067421, del 10 de noviembre de 2017, dirigido a la doctora Martha Victoria Osorio Bonilla, Contralora Delegada para la Gestión Pública e Instituciones Financieras, de la Contraloría General de la República, en los siguientes términos:

“(…) ...en términos de interpretación del mencionado concepto 20162000029501, en el mismo se induce a que se registren individualmente los hechos económicos, transacciones y operaciones correspondientes a los fondos, de tal manera que de ello se puedan generar informes y reportes contables de los mismos, situación que se materializa con los registros que la entidad viene realizando a nivel de una PCI. Ahora bien, la integración de la información contable de la Superintendencia con la de sus fondos administrados se refiere a la forma como la CGN requiere el reporte de la información para efectos de la elaboración del Balance General de la Nación.

Teniendo en cuenta que de conformidad con la estructura del Sistema de Información Financiera SIIF, actualmente no es posible generar estados contables para la Superintendencia, sin incluir los Fondos anteriormente referidos, esta entidad deberá esperar a que en este sistema se desarrolle y se implemente el procedimiento ya solicitado por la CGN para segregar las PCI correspondientes a los fondos, a efectos que en el futuro se puedan generar los estados financieros y demás informes, en forma independiente, con miras a poder cumplir con los requerimientos de los usuarios de la información contable, bien sea en forma individualizada o agregada, según los propósitos misionales que a cada quien le correspondan.”

El artículo 5° de la Resolución N° 354 de 2007, modificado por el artículo 2° de la Resolución N° 156 de 2018, establece que el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado, entre otros, por “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...” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3. Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable de la Norma de Proceso Contable y Sistema documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016, modificada por el artículo 1° de la Resolución N° 625 de 2018, establece lo siguiente:

“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. (...)

### 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. (...)

### 3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El literal d. del numeral 1.3.6.1. Estructura, del numeral 1.3.6. Notas a los estados financieros, de la Norma de Presentación de Estados Financieros, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificado por la Resolución N° 484 de 2017, señala que las notas incluirán “información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos”

El numeral 3. Información Financiera por Segmentos, del Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, modificado por la Resolución N° 484 de 2017, establece 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.

### 3.1. Presentación

3. La entidad presentará de manera separada en las notas a los estados financieros, información sobre cada uno de los segmentos que cumpla con los criterios para ser identificado como tal o que resulte de la combinación de dos o más criterios de segmentación.

4. Para la determinación de los segmentos, la entidad considerará aspectos tales como: a) las principales clasificaciones de las actividades identificadas a nivel presupuestal, económico, funcional, comercial y/o administrativo; b) las expectativas de los miembros de la comunidad y de sus representantes elegidos o designados, respecto a las principales actividades de la entidad; y c) la base sobre la cual la administración de la entidad exige la información financiera para la rendición de cuentas, para evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro de sus objetivos o para la toma de decisiones sobre la asignación de recursos.

5. Pueden identificarse segmentos de servicios, segmentos geográficos o una combinación de ambos. (...)” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye lo siguiente:

La forma de organización y ejecución del proceso contable de la Superintendencia de Notariado y Registro en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación es de una contabilidad centralizada, la cual permite identificar los hechos económicos, transacciones y operaciones asociados a cada uno de los fondos sin personería jurídica.

Por lo anterior, esta información se debe observar y analizar como una sola entidad, integrando la información contable de la Superintendencia con la de sus fondos administrados para efectos de la elaboración de los estados financieros y el reporte de la información que requiere la CGN para la elaboración del Balance General de la Nación, sin perjuicio de la preparación y presentación de informes y reportes contables y financieros específicos que los organismos de control y administrativos puedan solicitar de los fondos en cumplimiento de sus funciones.

En cuanto a la Norma de Información Financiera por Segmentos, la entidad puede decidir aplicarla, definiendo mediante política contable los criterios transversales para la identificación de segmentos que considerare aspectos tales como: a) las principales clasificaciones de las actividades identificadas a nivel presupuestal, económico, funcional,

comercial y/o administrativo; b) las expectativas de los miembros de la comunidad y de sus representantes elegidos o designados, respecto a las principales actividades de la entidad; y c) la base sobre la cual la administración de la entidad exige la información financiera para la rendición de cuentas, para evaluar el rendimiento pasado de la entidad en el logro de sus objetivos o para la toma de decisiones sobre la asignación de recursos.

Una vez definidos los criterios transversales para la identificación de segmentos, de cara a la Norma mencionada en el párrafo inmediatamente anterior, la entidad deberá evaluar si los fondos administrados se ajustan o no a los criterios de segmentación, teniendo en cuenta que la evaluación no solo la aplicará a estos, sino a cualquier actividad desarrollada por la entidad. De ser así, presentará de manera separada en las notas a los estados financieros, información sobre cada uno de los segmentos que cumpla con los criterios para ser identificado como tal o que resulte de la combinación de dos o más criterios de segmentación.

Es importante destacar que aun sin aplicar la Norma de Información Financiera por Segmentos, dentro del conjunto completo de estados financieros se deben elaborar las notas a los estados financieros, las cuales contendrán información adicional que la entidad considere relevante para los usuarios de la información financiera, incluida información específica de los fondos que administra.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000006511 DEL 28-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Mantenimiento y deterioro de bienes inmuebles.

Doctor  
HÉCTOR YESID TOVAR BAREÑO  
Funcionario  
Ministerio de Defensa Nacional-Fuerza Aérea Colombiana  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000385-2, del 08 de febrero de 2019, en la cual solicita concepto sobre las directrices, normas, lineamientos y demás, referentes a la conveniencia en la inversión de presupuesto al mantenimiento de bienes inmuebles cuando estos valores pueden estar cerca al valor mismo del inmueble (según avalúo).

Y adicionalmente, sobre el porcentaje o parámetro se tiene para poder determinar si un bien inmueble merece ser intervenido en un mantenimiento o por el contrario (contablemente hablando) es mejor volverlo a construir.

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

**CONSIDERACIONES**

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, establece:

“ARTICULO 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley. (...) (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996, emitida por el Congreso de Colombia, y “Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial Adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la Materia”, determina:

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

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

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional; (...)

e) Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir; (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)

u) Las demás que le asigne la ley.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, por su parte la CGN a través de la Resolución 533 del 08 de octubre de 2015, modificada por la Resolución 484 del 17 de octubre de 2017, incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo Aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones.



El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de dicho Marco normativo, establece que:

#### “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”.

Por su parte, en lo relacionado con la Norma de Propiedades, planta y equipo, establece que:

“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” (Subrayado fuera del texto).

En lo relacionado con la medición posterior, dicha Norma señala que “

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.

(...)

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.

(...)

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en la normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo, o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la Norma hace referencia a la baja de este tipo de activos, sobre lo cual indica que:

“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 del texto).

Por su parte, la Norma de propiedades de inversión establece que “Se reconocerán como propiedades de inversión, los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado, plusvalías o ambas”.

En cuanto a la medición posterior indica que “(...) se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo para la medición posterior”.

Adicionalmente, sobre la baja en cuentas la Norma establece que “(...) Una propiedad de inversión se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades de inversión 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”.

Además, la Norma de Políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores, establece que:

“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, se desarrollan las siguientes conclusiones:

En primer lugar, es importante señalar que, en lo relacionado con la conveniencia en la inversión de presupuesto al mantenimiento de bienes inmuebles cuando estos valores pueden estar cerca al valor mismo del inmueble así como con los porcentajes o parámetros que se determinan para definir si un bien inmueble merece ser intervenido o reemplazado, es una decisión de tipo administrativa relacionada con la gestión de los activos de la entidad que deberá ser definido mediante política, razón por la cual la CGN no es competente para emitir concepto al respecto.

Ahora bien, desde la perspectiva de la regulación contable, la entidad deberá tener en cuenta varios aspectos a la hora de determinar el reconocimiento contable de los inmuebles:

La entidad deberá definir si el inmueble cumple con las características de un activo, es decir deberá evaluar si los inmuebles, son recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y cuyo valor pueda medirse fiablemente.

Si la entidad determina que el bien es un activo, deberá determinar el tipo de activo que corresponde, esto es si el bien es una propiedad, planta y equipo o una propiedad de inversión.

En cualquiera de los dos casos, para efectos de la medición posterior, la entidad deberá tener en cuenta la depreciación y el deterioro. Para efectos de la depreciación, determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil la cual se definirá tomando como referencia 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.

En lo relacionado con el deterioro, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo según sea el caso.

Por otra parte, si la entidad establece que el bien inmueble no cumple con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal, es decir, que no se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, procederá a darlo de baja en su información financiera.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192300004491 DEL 15-02-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Obligatoriedad de presentar el estado de flujo de efectivo de forma comparativa en el año 2019 con el periodo contable inmediatamente anterior, cuando se tratan de entidades que optaron por elaborarlo y presentarlo voluntariamente para el periodo contable de 2018.

Señora  
 ADRIANA PÉREZ COLORADO  
 Partner de Nuevos Marcos Normativos Contables  
 Aqua Financial and Accounting Services  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550000114-2, del día 16 de enero de 2019, que de conformidad con el parágrafo 1, del artículo 2 de la Resolución N° 484 de 2017, solicita se conceptúe si para el cierre del periodo contable de 2019, ¿es obligatorio realizar el comparativo del Estado de Flujos de Efectivos con el año 2018 o si de acuerdo con el parágrafo mencionado las Entidades que optaron por realizarlo de forma voluntaria no tendrían que hacerlo?

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

**CONSIDERACIONES**

Los parágrafos 1 y 2 del artículo 4° de la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución N° 484 de 2017, que ente otros, modifica las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen lo siguiente:

“Parágrafo 1. El primer estado de flujo 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 periodos anteriores” (subrayado fuera del texto).

El numeral 1.2. Conjunto completo de estados financieros, de la Norma de presentación de estados financieros, del Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala lo siguiente:

“(…)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.” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

La excepción en la presentación de estados financieros comparativos con los periodos anteriores aplica únicamente a los primeros estados financieros presentados bajo el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de conformidad con el parágrafo 2, del artículo 4º de la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución N° 484 de 2017.

Por lo anterior, cuando se traten de entidades que optaron por elaborar y presentar voluntariamente el primer estado de flujos de efectivo para el periodo contable de 2018, les corresponderá presentar los estados financieros de 2019 de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior, lo cual incluye el estado de flujos de efectivo comparado con el periodo contable de 2018, de conformidad con lo dispuesto en la Norma para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones.

En cuanto a las entidades que decidieron presentar el primer estado de flujo de efectivo bajo el nuevo Marco Normativo para el periodo contable de 2019, les aplicará lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 4º de la Resolución N° 533 de 2015, modificada por la Resolución N° 484 de 2017, y por lo tanto, no deberán presentarlo de forma comparativa con el periodo contable de 2018.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000010171 DEL 14-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los rendimientos generados como producto del manejo de los dineros entregados y saldos no ejecutados, en el marco de convenios firmados.

Doctora  
MÓNICA RUBIO ARENAS  
Subdirectora Corporativa y Asuntos Disciplinarios  
Instituto de Gestión de Riesgos y Cambio Climático-IDIGER  
Bogotá

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 2019550000290-2, del 01 de febrero de 2017, mediante la cual consulta:

“(…) En desarrollo de su cometido estatal especial, el IDIGER celebra Convenios Interadministrativos con entidades del Sector Público Distrital (Central y Descentralizado) y de orden (Nacional y Territorial), con el propósito de desarrollar los principios de cooperación, coordinación y apoyo y de esta manera dar cumplimiento a fines mutuos y a las funciones que le son encomendadas.

La naturaleza jurídica de los contratos que celebra el IDIGER, se rigen por las normas de la Ley 80 de 1993 y los principios de la función administrativa y la gestión fiscal, entre ellas, el artículo (Sic) 209 Y 267 de la Constitución Política.

Los recursos son entregados como aporte para la ejecución del objeto del convenio con el fin común que convocó la suscripción del mismo; por ende, no hay transferencia de dominio de los recursos.

Teniendo en cuenta lo anterior, y para dar cumplimiento a un hallazgo de la Contraloría de Bogotá, comedidamente solicitamos concepto para conocer cuál es el procedimiento contable que el IDIGER debe seguir para el reconocimiento de los rendimientos generados como producto del manejo de los dineros entregados y saldos no ejecutados, en el marco de estos convenios.”

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

## CONSIDERACIONES

El Marco conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 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, el párrafo 1. de la norma de Ingresos con contraprestación, anexa a la Resolución 533 de 2015 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, los cuales producen intereses, regalías, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, contenido en la Resolución 386 de 2018, señala lo siguiente:

“(…) 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a otra entidad, que se mantengan en efectivo, se registrarán debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802- FINANCIEROS.”

## CONCLUSIONES

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

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden ser de intermediación o de desempeño, considerando lo siguiente:

Una entidad que recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un convenio interadministrativo, asume obligaciones de intermediación si estas consisten en desarrollar un conjunto de actividades previamente especificadas, por cuenta y riesgo de la entidad cedente de los recursos. 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 intermediación, 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.
- 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 o contrato, 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 o contrato, cuando tiene la responsabilidad de satisfacer una obligación de desempeño 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 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 pueden indicar que una entidad pública tiene a su cargo una obligación de desempeño 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.

De acuerdo con lo anterior, los rendimientos financieros deberán ser reconocidos por la entidad que tenga el control de los recursos, es decir, la que asuma los riesgos y beneficios asociados a estos, de acuerdo con las condiciones contractuales y legales. Si se determina que IDIGER es quién posee el derecho y control de los recursos, deberá registrar los rendimientos financieros tomando en cuenta el tipo de activo que tiene reconocido.

Si los rendimientos son generados por recursos que se tienen registrados contablemente como entregados en administración, la causación de los rendimientos se debe realizar 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.

Si los rendimientos financieros son generados por recursos que se tienen registrados contablemente como anticipos, la causación se realizará debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Por otro lado, los rendimientos financieros correspondientes a los recursos girados en el marco de un contrato o convenio con obligación de desempeño no generan registro de derecho ni ingreso alguno por parte del IDIGER.

Con respecto a los recursos no ejecutados, si la entidad tiene el control de estos y están registrados contablemente como recursos entregados en administración o como anticipos o avances, mantendrá los recursos en la subcuenta y cuenta respectiva, hasta que se efectúe la devolución respectiva.

Si por el contrario, la entidad entregó los recursos bajo un contrato con obligación de desempeño, registrando un gasto o costo por la entrega, pero por alguna circunstancia, serán devueltos total o parcialmente, la entidad deberá reversar la subcuenta y cuenta del costo o gasto afectada, si es en el mismo periodo, o deberá registrar un ingreso, en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, si es en un periodo posterior.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000010491 DEL 18-03-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de los ingresos por servicios entregados en concesión. Reconocimiento de los activos generados en el contrato de concesión.

Doctora  
LUZ STELLA NAVARRO NAVARRO  
Subsecretaria de Despacho  
Alcaldía de San José de Cúcuta  
Cúcuta- Norte de Santander

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550000466-2, del 13 de febrero de 2019, en la cual solicita concepto respecto a los siguientes contratos de concesión:

**7. CONTRATO DE CONCESIÓN 2465:**

**OBJETO:** entregar mediante la modalidad de concesión, a un tercero público o particular, para ejecutar el manejo de los servicios complementarios a cargo de la secretaria de tránsito y transporte del municipio de San José de Cúcuta.

**ALCANCE DEL OBJETO A CONTRATAR:** El recaudo lo realiza el concesionario por medio de la Fiducia y entregan al municipio el 20% al municipio.

**OBLIGACIONES ESPECÍFICAS:** Constituir para el recaudo y administración de los recursos ingresados por los servicios concesionados un encargo fiduciario y/o fiducia de acuerdo con la normatividad aplicable a la materia y con lo ofertado en el proceso de selección.

**ACTIVOS PARA DEVOLVER AL FINAL DEL CONTRATO:** Licencias e infraestructura tecnológica.

**PLAZO:** 20 años

**8. CONTRATO DE CONCESIÓN 2521:**

**OBJETO:** contrato de concesión para la prestación del servicio de parqueadero de los vehículos inmovilizados por autoridad competente a cargo de la secretaría de tránsito y transporte del municipio San José de Cúcuta.

**VALOR:** \$600.000.000

**ALCANCE DEL OBJETO A CONTRATAR:** El concesionario, tendrá derecho como contraprestación realizada y labor ejecutada a las compensaciones, se recibirá directamente de los usuarios el valor total de los dineros recaudados por la explotación económica del proyecto, transfiriendo periódicamente el porcentaje de interventoría y al Municipio de San José de Cúcuta el valor que le corresponda de conformidad al porcentaje de distribución aprobado, el cual en ningún caso será inferior al veinte por ciento (20%) del recaudo de los recursos obtenidos en desarrollo de la gestión de servicios.

**ACTIVOS PARA DEVOLVER AL FINAL DEL CONTRATO:** Terrenos e infraestructura de parqueaderos.

**PLAZO:** 20 años

**9. CONTRATO DE CONCESIÓN 2643:**

**OBJETO:** Concesión para la operación administración, modernización, reposición y expansión del sistema de alumbrado público en el municipio de San José de Cúcuta, Departamento Norte de Santander

**VALOR:** \$91.356.553.457

**ACTIVOS PARA DEVOLVER AL FINAL DEL CONTRATO:** Infraestructura administrada, construida o modernizada, exclusivamente los bienes definidos como unidades constructivas del sistema de alumbrado público en la Resolución CREG 123 de 2011.

**OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO:** Entre otras, asegurar, presupuestar y pagar por medio de la Entidad Fiduciaria la remuneración o precio propuesto en el proceso de selección; Desarrollar el cobro coactivo de la cartera del impuesto de alumbrado público con el apoyo del CONCESIONARIO. Los recaudos que se generen deben ser girados a la fiducia. Trasladar a la fiducia todos los recaudos del impuesto del alumbrado público, independientemente a los periodos que hayan sido facturados (Cláusula tercera del contrato de concesión)

**PLAZO:** 30 años

Con base en la información anterior, se plantean las siguientes preguntas:

- ¿Los ingresos se registran por el 20% o por el 100%? ¿Se registra la comisión del concesionario o no?
- ¿Se reconocen los activos que deben ser revertidos?, ¿En qué momento? ¿Por cuál valor? ¿Se registra pasivo y cómo se amortiza?
- ¿Se reconocen los bienes de uso público recibidos por la concesión y las nuevas instaladas por ellos? ¿A qué costo y en qué momento?

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.

Con la Resolución 582 del 06 de diciembre de 2018, se modificó la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la cual se estableció lo siguiente:

“1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

4. Para el reconocimiento de los activos en concesión proporcionados por el concesionario, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior.

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda.

## 1.2 Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. 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.

9. 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)

(...)

### 1.2.1. Tratamiento contable del pasivo financiero

12. 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.

13. El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y, posteriormente, se reconocerá el costo financiero asociado a dicho pasivo, a través de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión. La tasa de interés implícita es la tasa de descuento que produce la igualdad entre el valor presente total de los pagos a cargo de la concedente y el costo amortizado del pasivo en la fecha de medición.

14. Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho préstamo.

### 1.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario

15. 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.

16. Posteriormente, 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



21. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

1.4. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

22. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, incorporó 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 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN de dicho catálogo establece que “Representa el valor de las propiedades, planta y equipo de la entidad concedente amparados en acuerdos de concesión”.

Así mismo, la descripción de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES señala que “Representa el valor de los bienes de uso público en servicio amparados en acuerdos de concesión”.

La descripción de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO establece que “Representa el valor de las obligaciones de la entidad que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con residentes y que tienen pactado un plazo superior a un año”.

Por otra parte, la descripción de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS establece que “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” y dentro de su estructura del catálogo contiene la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente.

Por último, la descripción de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS señala que “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se

encuentran clasificados en otras cuentas” Así mismo en la estructura del catálogo, dicha cuenta contiene la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente.

## CONCLUSIONES

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

### 10. CONTRATOS DE CONCESIÓN 2465 Y 2521:

1. ¿Los ingresos se registran por el 20% o por el 100%? ¿Se registra la comisión del concesionario o no?
2. ¿Se reconocen los activos que deben ser revertidos?, ¿En qué momento? ¿Por cuál valor? ¿Se registra pasivo y cómo se amortiza?
3. ¿Se reconocen los bienes de uso público recibidos por la concesión y las nuevas instaladas por ellos? ¿A qué costo y en qué momento?

Dado que, para estos casos, el municipio cede el 80% de los derechos sobre el recaudo por la explotación económica del proyecto como retribución al concesionario y el plazo de la concesión es de veinte (20) AÑOS, el municipio deberá reconocer un pasivo diferido por el 80% de los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

Posteriormente, la entidad concedente amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. Dado que el plazo corresponde a un periodo fijo de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará, de manera lineal, durante los 20 años del contrato de concesión.

Así las cosas, cuando el municipio entregue activos al concesionario, el municipio reclasificará los activos entregados en concesión debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES según sea el caso, y acreditará las subcuentas de las cuentas donde se tienen registrados los activos entregados en concesión.

El municipio 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. El municipio reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

Cuando el concesionario realice la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión, el municipio debitará como un mayor valor las subcuentas que correspondan de las cuentas 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES según sea el caso y acreditará la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Posteriormente, la entidad concedente registrará la amortización calculada linealmente por los 20 años que representan el tiempo de duración de las concesiones, de tal forma que debitará la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Se debe tener en cuenta 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.

Ahora bien, según la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, los ingresos y gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que asuma de la obligación afectando las cuentas por cobrar o cuentas por pagar, según corresponda, que, para el caso expuesto en la consulta, representa el 20% que corresponde al municipio. Para el registro de este tipo de ingresos, el municipio deberá reconocerlos debitando la subcuenta de la cuenta que corresponda al grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el ingreso percibido.

## **11. CONTRATO DE CONCESIÓN 2643:**

1. ¿Los ingresos se registran por el 20% o por el 100%? ¿Se registra la comisión del concesionario o no?
2. ¿Se reconocen los activos que deben ser revertidos?, ¿En qué momento? ¿Por cuál valor? ¿Se registra pasivo y cómo se amortiza?
3. ¿Se reconocen los bienes de uso público recibidos por la concesión y las nuevas instaladas por ellos? ¿A qué costo y en qué momento?

Para este caso, el municipio tiene la obligación de pagar por medio de la entidad fiduciaria la remuneración o precio propuesto en el proceso de selección, así como de desarrollar el cobro coactivo de la cartera del impuesto de alumbrado público con el apoyo del concesionario.

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.

Cuando el municipio entregue activos al concesionario, reclasificará los activos entregados en concesión debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES según sea el caso, y acreditará las subcuentas de las cuentas donde se tienen registrado los activos entregados en concesión.

Dado que el municipio tiene la obligación incondicional de pagar al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de la infraestructura del sistema de alumbrado público, deberá reconocer un pasivo financiero. El pasivo financiero se clasificará como un préstamo por pagar y, posteriormente, se reconocerá el costo financiero asociado a dicho pasivo, a través de la tasa de interés implícita del acuerdo de concesión. La tasa de interés implícita es la tasa de descuento que produce la igualdad entre el valor presente total de los pagos a cargo de la concedente y el costo amortizado del pasivo en la fecha de medición. Los pagos realizados por parte de la concedente se tratarán como un menor valor de dicho préstamo.

Por lo anterior, el reconocimiento del pasivo financiero se realizará debitando la subcuenta de la cuenta que corresponda al activo en concesión construido, desarrollado, adquirido, mejorado o rehabilitado por el concesionario y acreditando la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

Para este caso, el reconocimiento de los ingresos y gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos se realizará en la proporción que el municipio asuma de la obligación afectando las cuentas por cobrar o cuentas por pagar, según corresponda, que, para el caso expuesto en la consulta, representa el 100% que corresponde al municipio. Para el registro de este tipo de ingresos, el municipio deberá reconocerlos debitando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000013861 DEL 12-04-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Obligatoriedad de preparar y publicar las notas a los informes financieros y contables mensuales.

Doctora  
 LUZ YADIRA VARGAS MORENO  
 Instituto Municipal de Cultura, Recreación y Deporte de Zipaquirá  
 Zipaquirá, Cundinamarca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019500010512-2, del día 07 de marzo de 2019, en la cual se señala:

“Quisiera que me ayudaran con un concepto normativo sobre la obligatoriedad de publicación de los reportes mensuales, deban (Sic) ir con notas explicativas; pues la norma solamente indica que se debe hacer notas cuando hayan cambios materiales o significativos. en (Sic) una de las capacitaciones un asistente pregunto que si no había cambios no se debían anexar, a lo que el expositor dijo que sí. pero (Sic) en la entidad donde laboro los asesores dicen que si no hay cambios o afectaciones significativas no se deben anexar notas a los reportes mensuales (...)”

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, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, 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.

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.

(...)

## 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

En caso de conflicto entre los anteriores principios contables, prevalecerá el principio que mejor conduzca a la representación fiel y relevancia de la información financiera de la entidad.” (Subrayados 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, establece en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, lo siguiente:

### “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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 182 del 19 de mayo de 2017, expedida por la CGN y 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, expone:

“ARTÍCULO 1°. (...)

#### 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.



## 2. CRITERIOS PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES.

Para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad debe tener en cuenta las características cualitativas fundamentales de la información financiera de Relevancia y Representación fiel, entendiendo por Relevancia la capacidad que tiene la información, a través de su valor predictivo, confirmatorio o ambos, de influir en las decisiones de los usuarios; y por Representación fiel, la descripción del hecho económico de forma completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

### 2.1 Cambios en las políticas contables y corrección de errores.

Si durante el mes la entidad cambia una política contable o realiza la corrección de un error material de periodos contables anteriores, no habrá lugar a la reexpresión de los informes financieros y contables mensuales comparativos; sin embargo, revelará en las notas a estos informes la naturaleza del cambio de la política o del error y el valor del ajuste de las partidas afectadas. Lo anterior, no obsta para que las entidades que estén en capacidad de reexpresar los informes financieros y contables mensuales comparativos puedan hacerlo.

En todo caso, la reexpresión se realizará en el juego completo de estados financieros, de conformidad con lo establecido en los respectivos marcos normativos para la preparación y presentación de la información financiera de propósito general.

### 2.2 Notas a los informes financieros y contables mensuales

Las notas a los informes financieros y contables mensuales se presentarán cuando, durante el correspondiente mes, surjan hechos económicos que no sean recurrentes y que tengan un efecto material en la estructura financiera de la entidad; en algunas circunstancias será necesario que se revelen en forma detallada las partidas más representativas que afectaron los informes financieros y contables del mes.

Las notas a los informes financieros y contables mensuales no son las exigidas por los marcos normativos para la preparación y presentación de la información financiera de propósito general.

Algunos hechos que pueden tener un impacto importante, y que por tal razón se tendrían que revelar, están relacionados con: ajustes al valor neto de realización o al costo de reposición de los inventarios; adquisiciones de propiedades, planta y equipo; deterioro del

valor de los activos; reclasificaciones de partidas por cambios en el uso de los activos; disposiciones de activos; pago de litigios; ingresos o gastos inusuales; cambios en las estimaciones; y ocurrencia de siniestros.

### 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 2014 y los decretos que la reglamenten.”  
(Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

Es de precisar que, el periodo contable para las entidades que están bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, durante ese lapso la entidad medirá los resultados de sus operaciones y generará el juego completo de estados financieros.

El juego completo de estados financieros está comprendido por el estado de situación financiera, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujos de efectivo y las notas a los estados financieros, estos deberán ser preparados considerando los principios de la norma de Presentación de estados financieros y revelaciones.

Por su parte, la Resolución N° 182 de 2017, establece que se deberá preparar y publicar mensualmente en las dependencias de la respectiva entidad, en lugar visible y abierto al público para efectos del control social, los informes financieros y contables mensuales, conformados por el estado de situación financiera, el estado de resultados, y las notas a los informes financieros y contables mensuales.

De modo que, 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.

Ahora bien, en atención al caso particular, las notas a los informes financieros y contables mensuales, no son las exigidas por las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, dichas notas, contienen información de hechos económicos que no son recurrentes y que tienen un efecto material en la estructura financiera de la entidad.

Por lo tanto, las notas a los informes financieros y contables mensuales sólo deberán prepararse cuando surjan hechos económicos que cumplan con lo establecido en el numeral 2.2 del Procedimiento para la Preparación y Publicación de los Informes Financieros y Contables Mensuales, es decir, cuando correspondan a hechos económicos y tengan un efecto material con respecto a la estructura financiera.

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000014071 DEL 22-04-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los contratos de concesión para sistemas de transporte.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los contratos de concesión para sistemas de transporte.

Doctora

Martha Cecilia Pirabán González

Profesional Especializada-Contabilidad

Metro Cali S.A.

Santiago de Cali

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550001035-2, del 07 de marzo de 2019, en la cual solicita concepto sobre los siguientes temas:

“1. Metro Cali tiene por objeto principal la planeación, expansión, gestión, administración y control del sistema integrado de transporte masivo de pasajeros del municipio de Santiago de Cali-Sistema MIO.

2. En desarrollo de su objeto social, Metro Cali, en el año 2006 celebro con 4 Concesionarios (Concesionarios de transporte), igual número de contratos de concesión para la prestación del servicio de transporte masivo de pasajeros dentro del sistema integrado de transporte masivo de Santiago de Cali.

3. Por otro lado, y en el mismo año, Metro Cali celebró con otro Concesionario (Concesionario de Patios), contrato de concesión para la adquisición de predios, diseños y construcción de dos (2) patios talleres del sistema MIO del Municipio de Santiago de Cali y su área de influencia.

4. Los Concesionarios de Transporte en virtud del cumplimiento de la obligación anterior, asumieron la responsabilidad por los bienes entregados a los Concesionarios, contenida en la Cláusula 48 de los Contratos de Transporte que establece: “El CONCESIONARIO asume y será totalmente responsable por todos y cualesquiera de los daños, deterioros, perjuicios, pérdidas o invasiones de hecho de los terrenos y bienes que integran los patios y talleres que se le hayan entregado, sin perjuicio de su facultad de exigir a terceros diferentes de Metro Cali S.A., la reparación o indemnización de los daños y perjuicios directos y/o subsecuentes cuando a ello haya lugar.”

5. OBJETO DEL CONTRATO DE CONCESIÓN: Otorgar en concesión no exclusiva, conjunta y simultánea con otros Concesionarios, y exclusiva respecto de otros operadores de transporte público colectivo, la explotación del servicio público de transporte masivo del Sistema MIO al CONCESIONARIO, por su cuenta y riesgo, en los términos, bajo las condiciones y con las limitaciones previstas en el presente Contrato.

Dicha Concesión otorgará al CONCESIONARIO: (i) el derecho de la explotación del Servicio Público de Transporte Masivo en las Rutas Troncales, las Rutas Auxiliares y las Rutas Alimentadoras del Sistema MIO para las Fases 1 y 2, a través de la participación del CONCESIONARIO en los recursos económicos generados por la prestación del servicio, y (ii) el permiso de operación al CONCESIONARIO para la prestación del servicio público de transporte masivo en la ciudad de Santiago de Cali y su área de influencia dentro del Sistema MIO, (Anexo contrato de Concesión).

6. De acuerdo con el concepto N° 20142000033481 del 01 de diciembre de 2014, emitido por la Contaduría y el Manual de Entes Gestores emitido por el Unidad de Movilidad Urbana Sostenible Ministerio de Transporte, toda la infraestructura del sistema cofinanciado y sus convenios adicionales se registran en cuentas de orden. Una vez terminadas las obras, estas deben ser entregadas al Municipio para su reconocimiento en los estados financieros.

7. Actualmente, Metro Cali S.A. está haciendo entrega de las obras construidas y demás costos adicionales para el desarrollo del SITM, al Municipio de Santiago de Cali para su reconocimiento en los estados financieros,

Consulta:

- Cuáles son los registros contables que Metro Cali S.A. deben hacer para dar cumplimiento a las resolución [sic] N° 607 de octubre 14 de 2016, si al final de la concesión de transporte el único dueño de las infraestructuras del SITM sería el Municipio de Santiago de Cali como responsable de la política pública de transporte de la ciudad.?

- Cuáles son los registros contables que el Municipio Santiago de Cali debe hacer para dar cumplimiento a las [sic] resolución 582 de diciembre 06 de 2018?
- La Contaduría General de la Nación ha contemplado emitir algún instructivo para los sistemas de transporte masivo para el registro de las concesiones?”

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

## CONSIDERACIONES

De acuerdo con la cláusula 1 del Contrato de concesión número 2, para la prestación del servicio público de transporte masivo de pasajeros dentro del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Santiago de Cali, firmado entre Metro Cali S.A y el Concesionario Blanco y Negro Masivo S.A, se otorga en Concesión no exclusiva, conjunta y simultánea con otros Concesionarios, y exclusiva respecto de otros operadores de transporte público colectivo, la explotación del servicio público de transporte masivo del Sistema MIO al CONCESIONARIO, por su cuenta y riesgo, en los términos, bajo las condiciones y con las limitaciones previstas en el presente Contrato.

Adicionalmente, el párrafo 2 de la cláusula 1 establece que “Dicha Concesión otorgará al CONCESIONARIO: (i) el derecho a la explotación del Servicio Público de Transporte Masivo en las Rutas Troncales, las Rutas Auxiliares y las Rutas Alimentadoras del Sistema MIO para las Fases 1 y 2, a través de la participación del CONCESIONARIO en los recursos económicos generados por la prestación del servicio, y (ii) el permiso de operación al CONCESIONARIO para la prestación del servicio público de transporte masivo en la ciudad de Santiago de Cali y su área de influencia dentro del Sistema MIO”

De acuerdo con la cláusula 22 del contrato señalado anteriormente, establece que “corresponde a Alcalde Municipal de Santiago de Cali, establecer la Tarifa al Usuario, de conformidad con lo estipulado en el Convenio Interadministrativo de Utilización de Vías y Operación del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Cali entre la Secretaría de Tránsito y Transporte del Municipio de Santiago de Cali y Metro Cali S.A., y en el que lo adicione o modifique”.

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 414 de 2014 (modificada por las Resoluciones 663 de 2015 y 607 de 2016), mediante la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito y se dictan otras disposiciones y, posteriormente, expidió la Resolución 139 de 2015 en la que incorporó, como parte del Régimen de Contabilidad Pública el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que

no Captan ni Administran Ahorros del Público, y se definió el Catálogo General de Cuentas para las entidades obligadas a observar dicho marco.

Posteriormente, la CGN expidió la Resolución 607 de 2016 "Por la cual se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público" y en el artículo 2 estableció, de forma transitoria, las actividades a realizar con el fin de determinar los saldos a 1 de enero de 2017 de las partidas relacionadas con los acuerdos de concesión.

Mediante la Resolución 047 de 2019, la CGN modificó la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, y señaló lo siguiente:

#### 1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

(...)

2. La empresa concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la empresa concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la empresa concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la empresa concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

##### 1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La empresa concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

## 1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

9. Cuando la empresa concedente reconozca los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa concedente, también reconocerá el pasivo asociado a dichos activos, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente. (Subrayado fuera del texto).

En el Catálogo General de Cuentas aplicable para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se estableció la definición de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, la cual señala que “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” (Subrayado fuera del texto). Así mismo, la descripción de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) establece que “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83-Deudoras de Control”.

Ahora bien, en el caso de las Entidades de Gobierno, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 (modificada por la Resolución 484 de 2017), con la que se incorporó, en el 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.

Con la expedición de la Resolución 582 de 2018 se modificó la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en la cual se estableció:

### “1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante, entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de



concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

#### 1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y

mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público y Activos intangibles, según corresponda.

#### 1.2. Reconocimiento y medición de pasivos asociados al acuerdo de concesión

8. 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.

9. 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

15. 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.

16. Posteriormente, 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

21. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

1.4. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

22. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar.

1.5. Reconocimiento o revelación de otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos

23. 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.

24. Los acuerdos de concesión pueden incluir varias formas de garantías. Cuando se otorguen garantías financieras, entre otras vías, a través de la titularización o la indemnización relativa a la deuda en que incurre el concesionario para financiar la construcción, desarrollo, adquisición o mejora de un activo en concesión, se reconocerán de conformidad con la Norma de cuentas por pagar. 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)

Adicionalmente, el artículo 6 de la Resolución N° 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 de transporte, estableció que:

“(…)

La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión.

La entidad concedente reconocerá los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente, siempre y cuando la entidad concedente u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

Este procedimiento también aplicará, en lo que corresponda, a las entidades que tengan la titularidad legal de activos de infraestructura de transporte (en adelante, entidades titulares), que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y que entreguen dichos activos a una entidad gestora de acuerdos de concesión que actúe como entidad concedente.

## 1. ENTREGA DE ACTIVOS DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE EN CONCESIÓN

Los activos de infraestructura de transporte corresponden a los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles relacionados con las diferentes redes de transporte, como: carretera, férrea, fluvial, marítima o aeroportuaria. Las redes carretera y férrea incluyen, entre otros, las zonas, las facilidades, las casetas de peaje, los paraderos, los contadores y las señalizaciones. Las redes fluvial y marítima incluyen, entre otros, los embarcaderos, los muelles, las estructuras de protección de los muelles, los terminales portuarios de interés nacional o de interés regional, los canales de acceso a los puertos públicos, las obras e instalaciones afectas a la prestación de los servicios portuarios, los canales de acceso, las señalizaciones, faros y boyas. Finalmente, la red aeroportuaria incluye, entre otros, las áreas de los aeródromos (lado aire y lado tierra), terminales de pasajeros, terminales de carga, plataformas, áreas de estacionamiento, hangares y talleres,

parqueaderos y garajes, pistas, calles de rodaje, así como el equipamiento para la operación del aeródromo.

### 1.1. Entrega de activos de la entidad titular a la entidad concedente

En los acuerdos de concesión en los cuales la entidad titular de activos de infraestructura de transporte entregue dichos activos a una entidad concedente, se efectuarán los siguientes registros contables:

#### 1.1.1. Registros en la entidad titular

La entrega de bienes de uso público de una entidad titular a una entidad concedente implicará la disminución de los valores por los que se encuentran registrados dichos activos, para lo cual, la entidad titular debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR) o de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y acreditará la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En caso de que la entidad titular entregue bienes de uso público en construcción a la entidad concedente, la entidad titular disminuirá los valores por los que se encuentran registrados dichos activos, debitando la subcuenta 179015-Bienes de uso público en construcción de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y acreditando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN. La diferencia entre el costo del activo y el valor correspondiente a su deterioro acumulado se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Si la entidad titular entrega propiedades, planta y equipo a la entidad concedente, incluyendo las que se encuentran en construcción, la entidad titular disminuirá los valores por los que se encuentran registrados dichos activos, debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

(...)

Adicionalmente, para efectos de seguimiento y control, la entidad titular registrará en cuentas de orden el valor en libros de los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles entregados a la entidad concedente, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

#### 1.1.2. Registros en la entidad concedente

La entidad concedente reconocerá los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles recibidos por el valor en libros que tenían los bienes en la entidad titular, en la fecha en que se realice su entrega.

Si la entidad concedente recibe los activos antes de que estos sean entregados al concesionario en virtud de un acuerdo de concesión, debitará la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Una vez la entidad concedente entregue los activos al concesionario, realizará la reclasificación establecida en el numeral 1.2 del presente Procedimiento.

Ahora bien, si la entidad concedente recibe los activos y, en el mismo momento, los entrega al concesionario en virtud de un acuerdo de concesión, registrará los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles recibidos de la entidad titular con un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES o de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES, la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970- ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. En este caso, no procede la reclasificación establecida en el numeral 1.2 del presente Procedimiento.

## 1.2. Entrega de activos de la entidad concedente al concesionario

La entidad concedente reclasificará los bienes de uso público entregados al concesionario en virtud del acuerdo de concesión con un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO -CONCESIONES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. Adicionalmente, la entidad concedente reclasificará los valores registrados por concepto de depreciación y deterioro acumulados de los activos reclasificados, si los hubiere, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR) o de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1787-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES (CR) o de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES (CR).

En caso de que la entidad concedente entregue bienes de uso público en construcción al concesionario, reclasificará dichos activos con un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN- CONCESIONES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN.

Así mismo, en caso de que los bienes en construcción reclasificados presenten valores por concepto de deterioro acumulado, este se reclasificará con un débito en la subcuenta 179015-Bienes de uso público en construcción de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta 179106-Bienes de uso público en construcción de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES (CR).

Si la entidad concedente entrega propiedades, planta y equipo al concesionario, incluyendo las que se encuentran en construcción, esta reclasificará dichos activos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, la entidad concedente reclasificará los valores registrados por concepto de depreciación y deterioro acumulados de los activos reclasificados, si los hubiere, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta 168516-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o en la subcuenta

169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

(...)

#### 4. CONSTRUCCIÓN, DESARROLLO, ADQUISICIÓN, MEJORA O REHABILITACIÓN DE ACTIVOS EN CONCESIÓN

La entidad concedente registrará la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de los activos en concesión junto con el pasivo asociado a estos, ajustado por cualquier otra contraprestación de la entidad concedente al concesionario, o de este a la entidad concedente.

El pasivo asociado con dichos activos se registrará como pasivo financiero, pasivo diferido, o ambos, de acuerdo con la contraprestación a la que se comprometa la entidad concedente con el concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo en concesión. En caso de que la entidad concedente se comprometa a realizar únicamente pagos específicos o cuantificables al concesionario, esta registrará un pasivo financiero. Por el contrario, si la contraprestación se realiza únicamente a través de la cesión de derechos de explotación de activos en concesión, se registrará un pasivo diferido. Por último, en caso de que la contraprestación se realice a través de pagos específicos o cuantificables y de la cesión de derechos de explotación de activos en concesión, se registrará una parte del pasivo como financiero y la restante como diferido.

##### 4.1. Construcción o desarrollo de activos en concesión

La entidad concedente registrará los valores relacionados con la construcción de bienes de uso público o de propiedades, planta y equipo y el desarrollo de activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES, la subcuenta 168310-Construcciones en curso de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda.



Finalizada la construcción de los bienes de uso público y de las propiedades, planta y equipo, en concesión, la entidad concedente reclasificará los valores registrados por dichos activos, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIOCONCESIONES o de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN y acreditando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1706-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN-CONCESIONES o la subcuenta 168310-Construcciones en curso de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN.

#### 4.2. Adquisición de activos en concesión

La entidad concedente registrará los valores relacionados con la adquisición de propiedades, planta y equipo o activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

#### 4.3. Mejoras y rehabilitaciones de activos en concesión

La entidad concedente registrará las mejoras o rehabilitaciones de los bienes de uso público, de las propiedades, planta y equipo o de los activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES o 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN o la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la subcuenta 231413-Pasivo financiero por acuerdos de concesión (Concedente) de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO o la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

## 5. DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN

### 5.1. Depreciación y amortización de los activos en concesión

La entidad concedente registrará la depreciación de los bienes de uso público y de las propiedades, planta y equipo, en concesión, debitando la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 5375-DEPRECIACIÓN DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES o la subcuenta 536016-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1787-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO- CONCESIONES (CR) o la subcuenta 168516-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). Por otra parte, la entidad concedente registrará la amortización de los activos intangibles en concesión debitando la subcuenta 536609-Activos intangibles en concesión de la cuenta 5366- AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 197511-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR). La estimación de la depreciación y la amortización atenderá los lineamientos señalados en las normas de Bienes de uso público, Propiedades, planta y equipo y Activos intangibles, según corresponda.

### 5.2. Deterioro de valor de los activos en concesión y sustitución de activos deteriorados

La entidad concedente registrará los valores relacionados con el deterioro de valor de los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5376-DETERIORO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES, la subcuenta 535118-propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta 535711-Activos intangibles en concesión de la cuenta 5357-DETERIORO DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO-CONCESIONES (CR), la subcuenta 169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o la subcuenta 197611- Activos intangibles en concesión de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR).

La estimación del deterioro de valor de los bienes de uso público en concesión atenderá los lineamientos señalados en la Norma de bienes de uso público. Por su parte, la estimación del deterioro de valor de las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles, en concesión, atenderá los lineamientos de la Norma de deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.

Adicionalmente, cuando de conformidad con el acuerdo de concesión la entidad concedente tenga derecho a que el concesionario le sustituya una parte o la totalidad de activos deteriorados por daño físico, debitará la subcuenta 199001-Derechos de sustitución de activos deteriorados por daño físico de la cuenta 1990-DERECHOS DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS Y DE REEMBOLSO RELACIONADOS CON PROVISIONES y acreditará la subcuenta 480853-Derechos de sustitución de activos deteriorados por daño físico de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. En todo caso, el valor del derecho no podrá superar el valor del deterioro previamente reconocido.

Cuando el concesionario realice la sustitución del activo o de la parte del activo, deteriorados por daño físico, la entidad concedente dará de baja el activo sustituido o la parte del activo sustituida (incluida la depreciación y el deterioro acumulados), disminuirá el derecho reconocido por sustitución de activos deteriorados e incorporará el nuevo activo o la parte del activo por su costo. La diferencia se registrará como ingreso o gasto por baja en cuentas, según corresponda.

## 6. MEDICIÓN POSTERIOR DE LOS PASIVOS ASOCIADOS A LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN

(...)

### 6.2. Pasivo diferido

La entidad concedente registrará la amortización del pasivo diferido con un débito en la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones-concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

La amortización del pasivo diferido dependerá del plazo del acuerdo de concesión. Cuando corresponda a un periodo fijo de explotación, se realizará de manera lineal durante el plazo del acuerdo de concesión. Por otra parte, cuando corresponda a un periodo variable de explotación, la amortización del pasivo diferido se realizará en función de la variable que determine la finalización del acuerdo de concesión. En este último caso, la entidad concedente llevará un adecuado seguimiento de dicha variable en aras de que la amortización del pasivo diferido refleje la evolución de la misma.

Ahora bien, en caso de que el concesionario recaude ingresos con anterioridad a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de activos en concesión, producto de los derechos de explotación cedidos por la entidad concedente, esta amortizará el pasivo diferido asociado con los activos en concesión que haya reconocido, en la proporción de: a) el plazo transcurrido frente al plazo total del acuerdo, cuando

corresponda a un periodo fijo de explotación; o b) los ingresos recaudados frente a los ingresos esperados, cuando corresponda a un periodo variable de explotación que dependa del nivel de ingresos obtenidos por el concesionario.

En cualquier caso, la estimación de la amortización del pasivo diferido se revisará cuando exista nueva información que afecte el plazo de dicha amortización o, como mínimo, al final del periodo contable, con el propósito de ajustar el valor de la amortización, cuando a ello haya lugar. Dicho cambio se tratará 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.

## 7. INGRESOS Y GASTOS RELACIONADOS CON LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN

### 7.1. Ingresos relacionados con la explotación de los activos en concesión

En el caso de que la entidad concedente, la entidad titular o la entidad territorial correspondiente mantengan, total o parcialmente, el derecho a obtener los ingresos por la explotación de los activos en concesión, registrarán el valor de dichos ingresos con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS o de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS o de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con el recaudo de los recursos, la entidad concedente, la entidad titular o la entidad territorial registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS o de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Con el traslado de los recursos del patrimonio autónomo constituido por los concesionarios a la entidad concedente o a la tesorería centralizada se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y se acreditará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS. Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA

ÚNICA NACIONAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

## 7.2. Gastos relacionados con la operación y mantenimiento de los activos en concesión

Cuando la entidad concedente esté obligada a asumir una parte o la totalidad de los gastos de operación y mantenimiento de los activos en concesión, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, la entidad concedente registrará el pago de las obligaciones generadas por la operación y el mantenimiento de los activos en concesión con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...)” (Subrayados fuera del texto)

A continuación, se resume la estructura del del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, incorporado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno por la Resolución N° 602 de 2018:

<b>RESOLUCIÓN 602 DE 2018</b>
<b>1. ENTREGA DE ACTIVOS DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE EN CONCESIÓN</b>
1.1. Entrega de activos de la entidad titular a la entidad concedente
1.1.1. Registros en la entidad titular
1.1.2. Registros en la entidad concedente
1.2. Entrega de activos de la entidad concedente al concesionario
<b>2. RECURSOS ENTREGADOS POR LA ENTIDAD CONCEDENTE A PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS</b>
<b>3. PAGOS EFECTUADOS AL CONCESIONARIO CON ANTERIORIDAD A LA CONSTRUCCIÓN, DESARROLLO, ADQUISICIÓN, MEJORA O REHABILITACIÓN DE ACTIVOS EN CONCESIÓN</b>
<b>4. CONSTRUCCIÓN, DESARROLLO, ADQUISICIÓN, MEJORA O REHABILITACIÓN DE ACTIVOS EN CONCESIÓN</b>
4.1. Construcción o desarrollo de activos en concesión
4.2. Adquisición de activos en concesión
4.3. Mejoras y rehabilitaciones de activos en concesión

5. DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN
5.1. Depreciación y amortización de los activos en concesión
5.2. Deterioro de valor de los activos en concesión y sustitución de activos deteriorados
6. MEDICIÓN POSTERIOR DE LOS PASIVOS ASOCIADOS A LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN
6.1. Pasivo financiero
6.2. Pasivo diferido
7. INGRESOS Y GASTOS RELACIONADOS CON LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN
7.1. Ingresos relacionados con la explotación de los activos en concesión
7.2. Gastos relacionados con la operación y mantenimiento de los activos en concesión
8. RENDIMIENTOS SOBRE LOS RECURSOS ENTREGADOS POR LA ENTIDAD CONCEDENTE EN LOS PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS.
9. GARANTÍAS DE FLUJOS DE INGRESOS MÍNIMOS AL CONCESIONARIO
9.1. Revelación del pasivo contingente y registro de la provisión relacionada con la garantía
9.2. Cuenta por pagar relacionada con la garantía
10. TERMINACIÓN DEL ACUERDO DE CONCESIÓN
10.1. Entrega de activos del concesionario a la entidad concedente
10.2. Recursos trasladados a la entidad concedente provenientes de saldos en patrimonios autónomos constituidos por el concesionario
10.3. Entrega de activos de la entidad concedente a la entidad titular
11. TERMINACIÓN ANTICIPADA DEL ACUERDO DE CONCESIÓN

## CONCLUSIONES

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

En primer lugar, se debe tener en cuenta que de acuerdo con las Normas de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente de los marcos normativos para Entidades de Gobierno y Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, emitidos mediante las Resoluciones 582 de 2018 y 047 de 2019 respectivamente, la empresa o entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos, con independencia de que la empresa concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión.

Dado que el Municipio de Santiago de Cali tiene la capacidad de regular los servicios proporcionados por el concesionario, los destinatarios o el precio de los mismos; obtendrá los beneficios económicos futuros al final de la concesión; y es quien asume los riesgos y

pasivos asociados a dichos activos, será quien realice los registros de los hechos económicos derivados de los contratos de concesión, como entidad concedente conforme a lo establecido en la Resolución 582 de 2018, aun cuando la empresa Metro Cali S.A. es quien figura como gestor de los contratos de concesión planteados en la presente consulta.

En consonancia, de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente para Entidades de Gobierno, el Municipio de Santiago de Cali reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, toda vez que: a) controla o regula los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos y b) controla (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.

En ese mismo sentido, dado que el Municipio reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes, también reconocerá el pasivo asociado a dichos activos, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

Para el caso particular de la consulta y, con base en la información suministrada, el Municipio de Santiago de Cali no tiene la obligación incondicional de pagar al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de los activos en concesión y, en lugar de ello, cedió el derecho a obtener ingresos por la explotación del Servicio Público de Transporte Masivo en las Rutas Troncales, las Rutas Auxiliares y las Rutas Alimentadoras del Sistema MIO, y el permiso de operación al concesionario para la prestación del servicio público de transporte masivo en la ciudad de Santiago de Cali y su área de influencia dentro del Sistema MIO, razón por la cual reconocerá un pasivo diferido por los ingresos que surgen del intercambio de activos entre la entidad concedente y el concesionario.

Posteriormente, el Municipio 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.

El procedimiento contable que aplicará el municipio de Santiago de Cali para realizar los registros contables aplicados a cada una de las transacciones derivadas de los contratos de concesión será, en lo pertinente, el establecido en la Resolución N° 602 de 2018 el cual se expuso en las consideraciones del presente concepto.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el reconocimiento de los hechos económicos surgidos de los contratos de concesión serán incorporados en la información financiera del Municipio de Santiago de Cali, la empresa Metro Cali S.A. en su calidad de ente gestor que administran el sistema de servicio urbano de transporte masivo de pasajeros, reconocerá los activos entregados en concesión para efectos de seguimiento y control en las subcuentas que correspondan de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), respectivamente.

Por otra parte, se precisa que la CGN abordará un procedimiento relacionado con los sistemas públicos de transporte masivo de pasajeros, en consonancia con las prioridades que se establezcan en las funciones de regulación y normalización.

\*\*\*



## CONCEPTO N° 20192000014081 DEL 22-04-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica Patrimonio-Ajuste de ejercicios anteriores.
	<b>SUBTEMAS</b>	Fundamentos normativos para la depuración contable Aspectos varios sobre reexpresión de información comparativa por errores u omisiones.

Doctor  
DANIEL ALEJANDRO GUERRERO  
Profesional  
EDUARDO MARCILLO BENAVIDES  
Contador  
Gobernación de Nariño

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001141-2 del 14 de marzo de 2019, mediante la cual pregunta:

Una vez finalizada la vigencia de la Ley 1819 de 2016 y de la Resolución 107 de 2017 de la CGN, si aún subsisten rubros de los estados financieros sujetos de depuración:

- a. A partir del 1° de enero de 2019 la depuración de partidas aún se considera como saneamiento contable? ¿En qué norma se respaldan estas acciones?
- b. A partir del 1° de enero de 2019 ¿cuál es el procedimiento contable para realizar saneamiento contable?

En el numeral 3.2.15. del anexo de la Resolución 193 de 2016 se establece que “Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. 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”

c. Lo establecido en el numeral 3.2.15 es concomitante con lo establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016?

d. A partir del 1° de enero de 2019 debemos referirnos como saneamiento contable o como depuración contable, permanente y sostenible.

De otra parte, el numeral 3.2.15. del anexo de la Resolución 193 de 2016 establece que, “Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberá 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”

e. A partir del 1° de enero de 2019 los hechos objeto de saneamiento contable que afecten los estados financieros deben ser con arreglo a normado en la Resolución 533 de 2015 y demás normas que la complementen o modifiquen?

f. A los hechos económicos caracterizados en el numeral 3.2.15. ¿qué tratamiento contable se les debe aplicar?

El numeral 4.3 del título 4 y capítulo VI del anexo de la Resolución 484 de 2017, establece:

“22. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el período 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 períodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del período en el que se descubra el error.”

g. ¿Se puede considerar errores de periodos anteriores aquellas cifras y demás datos contenidos en los estados financieros sobre los cuales aún se debe establecer la existencia real de bienes, derechos u obligaciones que afectan su patrimonio?

“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 período más antiguo para el que se presenta información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.”

h. Cuando en el renglón 23 establece “que la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error”, deberá entenderse que la entidad

identificará la fecha exacta en que ocurrió el error y será en ese preciso momento efectuar la corrección contable afectando el patrimonio? Es decir esto implicaría dado el caso en el cual se hubiese aprobado y presentado unos estados financieros, que más adelante por efecto de un error contable de periodos anteriores, deban ser modificados y nuevamente presentados con los cambios que se hayan suscitado?

i. Cuando el renglón 23 establece “se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el período más antiguo” dado que el cambio normativo para Entidades de Gobierno inició el 1° de enero de 2018, se tendría entonces que el período más antiguo sobre el cual se deberán aplicar las correcciones por error que reexpresarán los saldos iniciales para las Entidades de Gobierno es el 1° de enero de 2018?

j. Al ser reexpresados los estados financieros producto de la corrección de errores de periodos anteriores, los informes presentados que tienen como sustento los estados financieros transmitidos en periodos anteriores a la CGN podrán ser retransmitidos, o cuál es procedimiento previsto por la CGN para reportar estas variaciones en periodos subsiguientes?

k. Dado que los estados financieros son insumo de información para el ejercicio del control de las finanzas públicas, qué implicaciones a nivel de responsabilidades puede llegar a significar que, una vez presentados los estados financieros ante organismos que ejercen control fiscal, posteriormente estos sean modificados producto de las correcciones de errores de periodos anteriores?

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

l. En los libros de contabilidad deberán quedar registradas las correcciones por errores contables en el período en el que se descubra el error?

m. Dentro de las causales de impracticabilidad para hacer reexpresiones se pueden encasillar dificultades a nivel de sistemas de información, dada la visión sistémica de la contabilidad, de ahí que la corrección por error contable se haga en forma prospectiva, es decir en fecha actual?

## CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Marco normativo aplicable a las Entidades de Gobierno determina que la información financiera debe cumplir unos objetivos y al respecto señala:

“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.”

De otra parte, para que sea útil la información financiera debe cumplir con unas características cualitativas que “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.

### a. 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.

a. *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. (...)

b. *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. (...)

Por su parte, el Anexo de la Resolución 193 de 2016, relacionado con el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, señala los elementos y actividades de Control Interno para gestionar el riesgo contable, de los cuales en el numeral 3.2.6 Actualización permanente y continuada, señala: “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).”

Y en el 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, señala: “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.”

Así mismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, contenidas en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, en relación con la Corrección de errores de periodos anteriores, señala:

“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. (Subrayados fuera de texto)

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.”

Así mismo, el CGC para las Entidades de Gobierno, describe la cuenta 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:

- 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)

En relación con Saneamiento contable y Depuración contable, la CGN expidió el concepto N° 20182000029581 DEL 29-05-2018 en el cual señaló lo siguiente: “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 para 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.”

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, nos permitimos atender su solicitud en los siguientes términos y en el orden en que fue presentada:

- a. A partir del 1° de enero de 2019 la depuración de partidas aún se considera como saneamiento contable? ¿En qué norma se respaldan estas acciones?
- b. A partir del 1° de enero de 2019 cuál es el procedimiento contable para realizar saneamiento contable?

La información financiera producida por las entidades públicas debe observar lo dispuesto en el RCP, esto es, debe ser útil para satisfacer las necesidades de los usuarios en la Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control, este último ejercido a través del sistema de control interN°. Además, en la preparación, la información financiera atenderá a las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel con el objeto de que la información presentada permita influir en las decisiones tomadas por la entidad en la medida que refleja fielmente los hechos económicos relacionados con el objeto de la misma.

Es por lo anterior, que la información financiera debe presentarse actualizada de forma permanente y continua y si ésta no refleja su realidad económica, deberán adelantarse las gestiones administrativas para depurar las cifras de los derechos por los cuales no se obtendrán beneficios económicos futuros y de las obligaciones que no serán objeto de desembolso de recursos. En consecuencia, de acuerdo con la regulación aplicable a las Entidades de Gobierno, contablemente se tratará de procesos de depuración, para lo cual aplicará la normatividad aplicable a las Entidades de Gobierno, ya que el procedimiento para el registro de las operaciones relacionadas con el saneamiento contable a que se refería la Resolución 107 de 2017 perdió vigencia el 31 de diciembre de 2018, por lo que no es viable hablar de saneamiento contable.

- c. Lo establecido en el numeral 3.2.15 es concomitante con lo establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016?
- d. A partir del 1° de enero de 2019 debemos referirnos como saneamiento contable o como depuración contable, permanente y sostenible.



Si se refiere a que el saneamiento está relacionado o vinculado con el proceso de depuración, reiteramos que en el desarrollo del Proceso contable debe referirse al proceso de depuración, el cual tanto desde la vigencia del RCP precedente como en la nueva normatividad contable y de desde la expedición de la Resolución 357 de 2008, así como en la Resolución 193 de 2016, en donde se reglamenta el Procedimiento de Control interno contable, se ha venido mencionando la depuración contable permanente y de sostenibilidad, por lo que no es posible señalar que sólo desde el 1° de enero de 2019 está vigente la depuración contable permanente y sostenible.

e. A partir del 1° de enero de 2019 los hechos objeto de saneamiento contable que afecten los estados financieros deben ser con arreglo a lo normado en la Resolución 533 de 2015 y demás normas que la complementen o modifiquen?

f. A los hechos económicos caracterizados en el numeral 3.2.15. qué tratamiento contable se les debe aplicar.

Desde el 1° de enero de 2018 las entidades que se encuentran en el ámbito de aplicación del RCP deberán utilizar en la preparación de la información financiera el Marco normativo que les aplique, en este caso el correspondiente a las Entidades de Gobierno, contenido en la Resolución 533 y sus modificaciones.

En la depuración de cifras de la contabilidad que adelante la entidad, deberá aplicar las normas relacionadas con los hechos económicos específicos que se pretenden depurar.

g. Se pueden considerar errores de periodos anteriores aquellas cifras y demás datos contenidos en los estados financieros sobre los cuales aún se debe establecer la existencia real de bienes, derechos u obligaciones que afectan su patrimonio?

La Resolución 533 de 2015, en el artículo 4° señaló el cronograma de aplicación del Marco normativo para las Entidades de Gobierno, el cual fue modificado por la Resolución N° 693 de 2016, en donde se determinó un período de preparación obligatoria correspondiente al período contable de 2017, durante el cual las entidades, en los planes de acción relacionados con la preparación de la información para la implementación del nuevo marco normativo, debían realizar los ajustes y depuraciones necesarias tendientes a que en la determinación de los saldos iniciales, en la fecha de transición, esto es al 1° de enero de 2018, los saldos de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden presentados correspondieran a información cierta, relevante y fidedigna.

De manera que, si la entidad presentó en la información al 1° de enero de 2018 saldos por bienes, derechos u obligaciones no depurados, para realizar los ajustes en los siguientes

períodos aplicará la Norma de Corrección de errores, la cual señala que son errores, las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, en uno o más periodos anteriores, como resultado de no 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.

h. Cuando en el renglón 23 establece “que la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error”, deberá entenderse que la entidad identificará la fecha exacta en que ocurrió el error y será en ese preciso momento que efectuará la corrección contable afectando el patrimonio? ¿Es decir, esto implicaría dado el caso en el cual se hubiese aprobado y presentado unos estados financieros, que más adelante por efecto de un error contable de periodos anteriores, deban ser modificados y nuevamente presentados con los cambios que se hayan suscitado?

i. Cuando el renglón 23 establece “se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el período más antiguo”, dado que el cambio normativo para Entidades de Gobierno inició el 1° de enero de 2018, ¿se tendría entonces que el período más antiguo sobre el cual se deberán aplicar las correcciones por error que reexpresarán los saldos iniciales para las Entidades de Gobierno es el 1° de enero de 2018?

De acuerdo con la Norma de Corrección de errores, 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 correspondientes y como contrapartida la cuenta de Utilidades de ejercicios anteriores en razón a que no se afectará el resultado del período.

Esta misma Norma señala que cuando los ajustes se originen en errores de períodos anteriores que sean materiales la entidad, para efectos de presentación, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error hasta el período más antiguo para el que se ha presentado información comparativa, de manera que los estados financieros presenten la información como si no se hubiera cometido nunca el error. Según lo anotado, los ajustes de errores de períodos anteriores que por su materialidad exijan la reexpresión de estados financieros, corresponderán actualmente, a la información presentada a 31 de diciembre de 2018 en consideración a que las Normas de la Resolución 533 de 2015 empezaron a regir a partir del 1° de enero de 2018.

j. Al haber reexpresado los estados financieros, producto de la corrección de errores de periodos anteriores, los informes presentados que tienen como sustento los estados financieros transmitidos en periodos anteriores a la CGN podrán ser retransmitidos, o cuál

es procedimiento previsto por la CGN para reportar estas variaciones en periodos subsiguientes?

Como se anotó en el punto anterior, la reexpresión de los estados financieros se efectúa para efectos de presentación y no generará registros en los períodos anteriores, razón por lo cual no se requiere modificación a los reportes presentados a la CGN. Lo anterior implica que en el período en el cual se realice el ajuste en el Estado de cambios en el patrimonio como lo señala la Norma de Presentación de Estados financieros, se presenten los efectos por la aplicación o reexpresión retroactiva reconocidos para cada componente de patrimonio, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

k. Dado que los estados financieros son insumo de información para el ejercicio del control de las finanzas públicas, qué implicaciones a nivel de responsabilidades puede llegar a significar que, una vez presentados los estados financieros ante organismos que ejercen control fiscal, posteriormente estos sean modificados producto de las correcciones de errores de periodos anteriores?

La misión de la CGN esta circunscrita a las funciones que desde la Constitución Política de Colombia en su artículo 354 le ha señalado al Contador General como son las de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, así como lo dispuesto en el artículo 4° de la Ley 298 de 1996, por lo que excede su competencia funcional señalar responsabilidades administrativas o fiscales que puedan surgir por la presentación de información financiera que no se ajusta a la realidad, lo cual según lo dispuesto en el numeral 11 del artículo 57 de la Ley 1952 de 2019, “Código General disciplinario”, puede considerarse falta gravísima relacionada con la Hacienda pública, por “ 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.”

l. En los libros de contabilidad deberán quedar registradas las correcciones por errores contables en el período en el que se descubra el error?

La Norma de Corrección de errores dispone que estos se corregirán sean materiales o no, en el período en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos afectados por el error, los cuales no afectarán el resultado del período sino el Patrimonio en la cuenta de Resultados de ejercicios anteriores.

m. Dentro de las causales de impracticabilidad para hacer reexpresiones se pueden encasillar dificultades a nivel de sistemas de información, dada la visión sistémica de la contabilidad, de ahí que la corrección por error contable se haga en forma prospectiva, es decir en fecha actual?

Las dificultades en los sistemas de información no son causal válida para definir la aplicación o no de las normas contables, pues las entidades deberán adoptar las medidas necesarias para solventar la problemática y definir cuándo un ajuste afecta de manera significativa la información presentada y si como consecuencia de este hecho económico, se justifica o no reexpresar unos estados financieros ya presentados y así 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

\*\*\*

## CONCEPTO N° 20192000021061 DEL 14-05-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Detalle de información no requerido en la contabilidad cuando se manejan software especializados por dependencias

Doctor

DANIEL ALFREDO MUÑOZ LÓPEZ

Director de Contraloría Interna

Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Turismo-FONTUR

Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001643-2, del 24 de abril de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

1. Indicar si el método electrónico de procesamiento de información (software de nómina) y de registro contable (acumulado por conceptos y no detallado por empleado) descrito, es un método válido y reconocido por la técnica contable.
2. Indicar si es de carácter obligatorio que los libros auxiliares de contabilidad tengan incluido el número de identificación y nombre del beneficiario (para este caso el número de identificación y nombre de cada empleado) teniendo en cuenta que el software especializado para la liquidación de la nómina contiene el detalle de la liquidación de nómina de cada periodo y por cada empleado como soporte del registro contable.

### CONSIDERACIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos, expedida por la CGN mediante la Resolución N° 525 de 2016, modificada por las Resoluciones N° 385 y 625 de 2018, establece:

#### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

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

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

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

(...)

#### 4.3. Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen.

Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad.

(...)

#### 4.3.2. Libros auxiliares

Los libros auxiliares detallan cronológicamente los hechos económicos registrados en los comprobantes de contabilidad. En los libros auxiliares se debe identificar como mínimo: el periodo que comprende el libro auxiliar; la fecha, clase y número del comprobante de contabilidad que originó el registro; la descripción general del hecho o hechos económicos que se registran en el comprobante de contabilidad; el valor por el cual se afecta la cuenta, y el saldo inicial y final de la misma.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las Entidades de Gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, se deberán definir los libros auxiliares que, como mínimo, requerirá la entidad para llevar a cabo el registro de los hechos económicos; no obstante, cuando existan bases de datos administradas por diferentes áreas de la entidad, estas se asimilarán a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados financieros, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no se requerirá que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.” (Subrayado fuera del texto)

## CONCLUSIONES

Cuando una entidad maneja software especializados por áreas, deberá garantizar que estos cumplan los lineamientos establecidos en el marco normativo y los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, lo cual debe estar debidamente reglado en el manual de procesos operativos que acompañan el manual de políticas contables.

Por eficiencia operativa, cuando la entidad maneja software especializados por áreas, como es el caso de la nómina, y allí registra el detalle de la información referente a los hechos económicos de una misma entidad, no se requiere que dicho detalle se incorpore en la contabilidad, siempre que exista la suficiente claridad en la conexión que permita la

verificabilidad de la información contable con el sistema de información del área especializada.

Ahora bien, aunque Fiducoldex usa su estructura administrativa para el registro de la información financiera del Patrimonio Autónomo FONTUR, son dos entidades independientes y cada una de estas deberá soportar debidamente, y de forma separada, los hechos económicos registrados en la contabilidad. Como consecuencia de ello, no podría aplicarse los preceptos de complementariedad enunciados en los párrafos anteriores entre los registros contables del Patrimonio Autónomo FONTUR con los sistemas especializados que soportan el proceso contable propio de Fiducoldex, máxime si se advierte que aplican marcos normativos diferentes.

\*\*\*



## CONCEPTO N° 20192000021311 DEL 16-05-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Utilización de las subcuentas denominadas "Otros"

Doctora

RUBBY ESPERANZA CORREA MORENO

Responsable Área de Contabilidad

Instituto Distrital para la Protección de la Niñez y la Juventud-IDIPRON

Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001819-2, del 08 de mayo de 2019, en la cual solicita lo siguiente:

"La Contraloría Distrital, auditoría regular año 2018, nos deja el siguiente hallazgo Administrativo: "...por exceder el tope máximo permitido para manejo de las subcuentas denominados "Otros" incluyendo la siguiente observación: "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", relacionando las cuentas que se mencionan a continuación:

CUENTA	NOMBRE	CONCEPTO
138490	Otras cuentas por cobrar	Incluye deudores por incapacidades laborales, generales, saldos por cobrar a las EPS y sanciones.
151490	Otros Materiales y Suministros	Corresponde a los bienes devolutivos adquiridos que por su materialidad no ingresan al almacén como propiedad, planta y equipo y están pendiente de ser entregados para el uso y de los cuales se realiza un control administrativo, la cual es utilizada por lineamientos de la SHD.
166590	Otros Muebles, Enseres y Equipo de Oficina	Registra el grupo de bienes devolutivos en servicio que no están contemplados en las otras

CUENTA	NOMBRE	CONCEPTO
		agrupaciones y/o cuentas como: Líneas de vida para mantenimiento de los techos, carpas.
243690	Otras retenciones	Cuenta determinada por los Entes de Control para el manejo de los descuentos de estampillas.
314590	Otros Impactos por Transición	Cuentas establecidas por los Entes de Control en la cuenta de Patrimonio para el registro de los Impactos de Transición (bienes recibidos en comodato).
439090	Otros Servicios	Otros Servicios. Ingresos por servicios de baños públicos.
480290	Otros Ingresos Financieros	Otros ingresos financieros: Intereses recibidos de recursos entregados en garantías. En el 2019, esta cuenta no se requiere ya que todos los ingresos financieros deben ser girados a la Tesorería Distrital.
480890	Otros Ingresos Extraordinarios	Otros ingresos extraordinarios. Se registran los ajustes al peso, ventas por martillo y (sic) ingresos saldos estímulos de corresponsabilidad.
511190	Otros Gastos Generales	Gastos bancarios, ajuste al peso, capacitación beneficiario, pago de corresponsabilidad jóvenes.
510795	Otras Prestaciones Sociales	Cuenta estipulada por lo entes de control para el registro de la bonificación por servicios. Esta no hace parte de la cuenta "otros"
589090	Otros Gastos Diversos	Corresponde a la devolución de recursos recibidos en periodos anteriores en ejecución de convenio interadministrativo y en la liquidación resultado saldo a favor de la otra entidad.
819090	Otros activos contingentes	Otros Activos Contingentes: Corresponde a multas impuestas por la Entidad a terceros y que no se ha establecido la probabilidad del pago.

Teniendo en cuenta lo anterior, y para cumplir con el plan de mejoramiento sobre esta observación, en forma comedida solicitamos su apoyo y colaboración para que no indiquen si debemos reclasificar estas subcuentas y a cuál, o nos den a conocer bajo que normatividad podemos continuar utilizándolas, y continuar con la aclaración en las Notas a los Estados Financieros".

## 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.”

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, 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. (...)

### 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”.

Por su parte, la CGN mediante Concepto N° 20182000023451, emitido el 05 de abril de 2018 y dirigido a la doctora Bertha Lucía Gómez, profesional en Subdirección Administrativa y Financiera del Instituto Distrital de las Artes-IDARTES, sobre el registro contable de las estampillas distritales que se retienen a los contratistas, estableció:

“(…) 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.”

La Resolución N° 585 de 2018 emitida por la CGN, por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, eliminó la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN y establece:

“ARTÍCULO 6º. Al 1 de enero de 2019, la entidad reclasificará el saldo que tenía registrado al 31 de diciembre de 2018 en la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.”

Sobre el tratamiento contable de los hechos económicos que se deriven de contrato de comodato, la CGN emitió el concepto N° 20162000023571, el día 02 de septiembre de 2016, dirigido a la Sra. Aura Velasco secretaria de hacienda del Municipio de Yumbo, en donde establece:

“En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes,

el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.”

## CONCLUSIONES

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 bien, la entidad deberá realizar un análisis sobre cada ítem acorde a la especificidad de cada operación y 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 N° 484 de 2017, y el Catálogo General de Cuentas anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

Así las cosas, se ha observado que de las situaciones planteadas, algunas de ellas presentan errores en el reconocimiento y clasificación de la partida, por tanto se recomienda tener en cuenta lo siguiente:

a. Bienes devolutivos adquiridos reconocidos como Inventarios.

Cuando un bien, por sus características, cumple los requisitos para ser reconocido como propiedad, planta y equipo deberá ser registrado en la subcuenta y cuenta que corresponda de esta clasificación. Ahora, si por política contable se ha definido que los bienes que no sean materiales no podrán incorporarse dentro de la situación financiera, entonces, dichos bienes se registrarán directamente al gasto y podrá efectuarse control administrativo mediante registro en cuentas de orden deudoras, pero en ningún caso, se deberán clasificar como inventario.

Se reconocerán bienes como inventario cuando la intención de la entidad sea comercializarlos en el curso normal de la operación, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o transformarlos o consumirlos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

b. Registro contable de las estampillas

El registro contable de las estampillas distritales que la entidad retiene a los contratistas se reconocerá en la subcuenta 240722-Estampillas, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, de acuerdo al Concepto N° 20182000023451, emitido por la CGN el 05 de abril de 2018 y dirigido a la doctora Bertha Lucía Gómez, profesional en Subdirección Administrativa y Financiera del Instituto Distrital de las Artes-IDARTES, citado en las consideraciones.

c. Tratamiento contable de los bienes recibidos en comodato.

El reconocimiento contable de los bienes muebles e inmuebles recibidos en comodato se realizará atendiendo la realidad económica de la entrega y los lineamientos establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública, tal como se plantea en el Concepto N° 20162000023571, emitido por la CGN el día 02 de septiembre de 2016, dirigido a la Sra. Aura Velasco secretaria de hacienda del Municipio de Yumbo, el cual se adjunta a esta comunicación.

d. Gastos bancarios

Para el reconocimiento de los gastos bancarios, la entidad deberá tener en cuenta la naturaleza de cada uno de los descuentos realizados por la entidad financiera, para efectos de la clasificación que corresponda dentro del gasto. Por ejemplo, las comisiones se registran en la subcuenta 580240-Comisiones servicios financieros, de la cuenta 5802-COMISIONES.

#### e. Bonificación por servicios

Las bonificaciones por servicios no hacen parte de las prestaciones sociales, si surgen de la vinculación laboral de un empleado, el registro contable deberá efectuarse en la subcuenta 510119-Bonificaciones, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, o en la subcuenta 520218-Bonificaciones, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, según corresponda.

Por consiguiente, para cada uno de los conceptos planteados en su consulta 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.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000023311 DEL 04-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Documentos soporte en pagos realizados en desarrollo de un contrato de interventoría.

Doctora  
 DIANA YANETH MURILLO OLIVAR  
 Profesional Universitario  
 Contraloría Departamental del Tolima

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001902-2 del 15 de mayo de 2019, mediante la cual consulta:

1. Un registro contable se puede realizar sin los debidos soportes en determinada fecha y expedir una certificación de la prestación del servicio 18 meses después? Qué registros contables deben realizar y qué documentos soportes se exigen a una firma interventora que coloca a disposición un vehículo de su propiedad para ejecutar el contrato de interventoría?
2. ¿En un contrato de interventoría un empleado que cuenta con contrato individual de trabajo que se encuentra disfrutando de su periodo vacacional y se registra pago por nómina de 7 días correspondientes a los días de vacaciones, contablemente que norma se viola y qué sanción se aplica?

A la solicitud se anexa el contrato de interventora celebrado entre el Instituto Municipal para el Deporte y la Recreación de Ibagué y la firma Constructora A&C Constructora S.A., N° 87 del 18 de marzo de 2015 el cual señala:

**“CLÁUSULA PRIMERA:** OBJETO.- contratar INTERVENTORIA TECNICA, ADMINISTRATIVA y FINANCIERA AL CONTRATO PARA LA AMPLIACIÓN, ADECUACIÓN Y/O REMODELACIÓN DEL ESTADIO MANUEL MURILLO TORO DE LA CIUDAD DE IBAGUE PARA LOS XX JUEGOS DEPORTIVOS NACIONALES Y IV PARANACIONALES 2015, lo anterior conforme a los diseños y especificaciones técnicas que hacen parte integral del presente contrato y de conformidad al cuadro de actividades, cantidades y precios, presentados al IMDRI por el oferente en su propuesta del contrato objeto de esta interventoría.



**CLÁUSULA SEGUNDA:** NATURALEZA DEL CONTRATO - De conformidad con el objeto contractual, el presente Contrato es de INTERVENTORIA y por tal motivo se le aplicarán todas las disposiciones que sean de su esencia y de su naturaleza, siempre y cuando no contravengan lo dispuesto en la Ley 80 de 1993, ley 1150 de 2007, Decreto 1510 de 2013 y ley 1474 de 2011 y sus Decretos Reglamentarios. (...)

**CLÁUSULA CUARTA:** VALOR DEL CONTRATO.- es la suma de SEISCIENTOS CUARENTA Y SEIS MILLONES CIENTO CUARENTA Y CINCO MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y CUATRO PESOS (\$646.145.984.00) MCTE y comprenderá el pago de todos los costos derivados de la ejecución del contrato, incluidas horas extras, nocturnas, dominicales y festivos en que deban ejecutarse las labores de la Interventoría, el efectivo cumplimiento del objeto pactado en los plazos perentoriamente fijados por EL IMDRI, así como los trabajos adicionales necesarios para la recuperación de eventuales suspensiones del contrato de obra. PARAGRAFO PRIMERO: El valor del contrato incluye todos los costos inherentes a la ejecución del objeto contractual y la obligación de mantener durante la ejecución de la interventoría y hasta la entrega total de las obras a satisfacción del Instituto Municipal para el Deporte y la Recreación de Ibagué-IMDRI todo el personal idóneo y calificado de directivos, profesionales, técnicos, administrativos que se requieran. (...)

**CLAUSULA SEXTA:** FORMA DE PAGO. El valor del contrato será pagado por el IMDRI al proponente seleccionado, a través de la Secretaría de Hacienda Municipal de Ibagué, (...) COSTOS FIJOS MENSUALES: Corresponderá al CINCUENTA POR CIENTO (50%) del valor total del contrato de Interventoría, y se cancelará en pagos mensuales vencidos de igual valor, en un número de cuotas igual al número de meses del plazo del contrato (8), las cuales se realizarán con la entrega y recibo a satisfacción del informe de las actividades desarrolladas del mes correspondiente, conforme a lo previsto en las obligaciones respecto del contrato de Interventoría. COSTOS VARIABLES POR AVANCE DE OBRA: Corresponderá al VEINTE POR CIENTO (20%) del valor total del contrato de Interventoría y se pagará mensualmente según el avance de las obras. El avance del contrato de obra será verificado con las respectivas actas parciales de obra. **LIQUIDACIÓN:** (...) PARAGRAFO TERCERO: Los desembolsos estarán sujetos al Programa Anual mensualizado de Caja-P.A.C. del IMDRI, sin generar intereses moratorias. (...)

**CLÁUSULA SEPTIMA-** (...) PARAGRAFO PRIMERO: El interventor dentro de los primeros ocho (8) días deberá realizar el informe técnico preliminar del estado del proyecto. Así mismo deberá elaborar y radicar los documentos requeridos para la liquidación del contrato de obra. (...)

**CLÁUSULA NOVENA:** OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA. A). El Contratista deberá de realizar: A) FUNCIONES TÉCNICAS: 1) Efectuar y cumplir con la Interventoría

correspondiente al contrato de AMPLIACIÓN, ADECUACIÓN Y/O REMODELACIÓN DEL ESTADIO MANUEL MURILLO TORO DE LA CIUDAD DE IBAGUE PARA LOS XX JUEGOS DEPORTIVOS NACIONALES Y IV PARANACIONALES 2015, en el cual deberá inspeccionar, vigilar, controlar y aprobar los diversos trabajos que se realicen en la ejecución del mismo, para lo cual deberá de tener en cuenta las obligaciones previstas en el Contrato de Obra en los términos de la propuesta y presentada por el IMDRI, como se describe a continuación: (...) PARÁGRAFO QUINTO: (...) 10) Suministrar el personal idóneo para la ejecución del objeto contractual., 11) Utilizar el personal mínimo requerido, en los términos de referencia para la Interventoría, para lo cual la Interventoría deberá de presentar a la suscripción del acta de inicio copia de las Hojas de Vida al Supervisor de IMDRI con el fin de que sean validadas. En el evento de que el Contratista no presente los soportes del personal antes indicado, en el plazo señalado, se procederá a la aplicación de las sanciones contractuales correspondientes. Igualmente, la Interventoría deberá de adelantar esta actividad con el Contratista de obra antes de la suscripción del Acta de Inicio. Labor que deberá de verificar de manera permanente a fin de evitar que el personal originalmente presentado y aprobado sea reemplazado sin autorización previa. (...) 12) Además del personal mínimo exigido, la Interventoría deberá contar con los profesionales o técnicos que se requieran para cumplir cabalmente el contrato, tanto en su plazo como en calidad. Al personal mínimo exigido de conformidad con los pliegos de condiciones será al que se le asigne única y exclusivamente las labores directas de la ejecución del contrato. 13) Todos los profesionales deben contar con matrícula o tarjeta profesional vigente y no se podrán presentar dentro del personal requerido a quienes se encuentren comprometidos hasta el 100% de tiempo de dedicación en otros contratos en ejecución. 14) El personal presentado en la propuesta de Interventoría no podrá ser cambiado, salvo por autorización expresa y escrita del Gerente del IMDRI a través de Acto Administrativo, para lo cual se deberá efectuar solicitud por escrita presentando la documentación pertinente, de lo cual deberá informar oportunamente al Supervisor del IMDRI. En todo caso el profesional que lo reemplazará deberá ser de las mismas o mejores calidades que el propuesto en el proceso de selección. (...)"

## CONSIDERACIONES

“La Ley 298 de 1996, mediante la cual se crea la Contaduría General de la Nación, señala en el Artículo 4º. *Funciones de la Contaduría General de la Nación*. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

c) Llevar la Contabilidad General de la Nación, para lo cual expedirá las normas de reconocimiento, registro y revelación de la información de los organismos del sector central nacional;

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; (...)"

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, establece en su numeral 4.1 relativo a los soportes contables:

“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.” (...) Subrayado fuera de texto

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el contrato 087 de 2015, celebrado entre el Interventor y el Instituto Municipal para el Deporte y la Recreación de Ibagué-IMDRI, allegado con la solicitud, el parágrafo primero de la Cláusula Cuarta, el valor del contrato hace mención a los costos inherentes a la ejecución del objeto contractual y a la obligación de mantener durante la ejecución de la interventoría y hasta la entrega total de las obras a satisfacción al IMDRI el personal idóneo y calificado de directivos, profesionales, técnicos, administrativos, además de hacer mención a que para cada desembolso se radicará la respectiva factura o su documento equivalente junto con los soportes debidamente diligenciados, para su verificación y aprobación.

Según lo anotado, en relación con las preguntas presentadas:

Pregunta 1. ¿Un registro contable se puede realizar sin los debidos soportes en determinada fecha y expedir una certificación de la prestación del servicio 18 meses después? Qué registros contables deben realizar y qué documentos soportes se exigen a una firma interventora que coloca a disposición un vehículo de su propiedad para ejecutar el contrato de interventoría?

De conformidad la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, todo registro contable requiera de la existencia previa de los soportes contables. Según las especificaciones del contrato, la entidad debió verificar y aprobar los documentos soporte para la cancelación de las facturas.

Ahora bien, dado que el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y la Ley 298 de 1996, le asignaron al Contador General de la Nación entre otras la función de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, en consecuencia la CGN no es competente para conceptuar sobre aspectos relacionados con la idoneidad de los soportes presentados por los servicios prestados en desarrollo de la interventoría y si estos cumplen las condiciones requeridas para su validez.

En relación con la presentación y revelación contable, en el evento que el IMDRI aún no hubiera cancelado la factura, deberá tener registrado el pasivo por el saldo pendiente de pago al interventor.

Pregunta 2. ¿En un contrato de interventoría un empleado que cuenta con contrato individual de trabajo que se encuentra disfrutando de su periodo vacacional y se registra pago por nómina de 7 días correspondientes a los días de vacaciones, contablemente que norma se viola y qué sanción se aplica?

Dado que no resulta claro el contexto del objeto de su consulta, y que no fue posible contar con su asistencia a la reunión a que se le citó, para contextualizar apropiadamente el tema, este Despacho se abstiene de pronunciarse.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000024751 DEL 12-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016.

Doctora  
ANGÉLICA MARÍA CASTRO ACOSTA  
Jefe Oficina Asesora Evaluación Interna  
Instituto Amazónico de Investigaciones Científicas-Sinchi  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001868-2, el día 13 de mayo de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“Debido a que el Modelo Estándar de Control Interno-MECI incorporado en el capítulo 6 del título 21 del Decreto 1083 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Función Pública” y desarrollado como MECI:2014 fue derogado por el artículo 5 del 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”.

En este último instrumento en su artículo 2 se sustituye el Título 23 de la parte 2 del libro 2 del Decreto 1083 de 2015, y se establece un nuevo texto del artículo 2.2.23.2. Actualización del Modelo Estándar de Control Interno en el cual se prevé “la actualización del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano-MECI, se efectuará a través del Manual Operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión- MIPG, el cual será de obligatorio cumplimiento y aplicación para las entidades y organismos a que hace referencia el artículo 5 de la Ley 87 de 1993. Parágrafo. La Función Pública, previa aprobación del Consejo Asesor de Gobierno Nacional en materia de Control Interno, podrá actualizar y modificar los lineamientos para la implementación del MECI.”

Ahora cuando Función Pública promulga el nuevo Manual Operativo del MIPG incluye una dimensión denominada Control Interno fundamentada en cinco componentes tomando como referencia el Modelo COSO y, bajo un esquema de asignación de responsabilidades para la gestión del riesgo y control (Tres Líneas de Defensa).

Revisadas la reglamentación expedida por la Contaduría en sus documentos: “Procedimiento de Control Interno Contable” y “Procedimiento para la Implementación y Evaluación del Control Interno Contable” no se tiene previsión alguna sobre la más reciente modificación sufrida por el MECI, sino que se siguen refiriendo a las versiones previas de MECI:2005 y MECI:2014. Eso me genera duda de si debemos hacer los seguimientos de responsabilidad de las Oficinas de Control Interno frente a la verificación y seguimiento al Control Interno Contable institucional con base en los dos documentos mencionados o se debe esperar un nuevo documento de la Contaduría.”

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 *ibidem*, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley".

Respecto a los dos procedimientos de control interno referidos en su consulta, es menester aclarar que el único procedimiento que sobre el particular se encuentra vigente es el anexo a la Resolución 193 de 2016, que corresponde al “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.”

En dicho 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.”

Los artículos 2.2.23.1, 2.2.23.2 del Decreto 1083 de 2015, establecen respecto del Modelo Estándar de Control Interno:

ARTÍCULO 2.2.23.1 Articulación del Sistema de Gestión con los Sistemas de Control Interno. El Sistema de Control Interno previsto en la Ley 87 de 1993 y en la Ley 489 de 1998, se articulará al Sistema de Gestión en el marco del Modelo Integrado de Planeación y Gestión-MIPG, a través de los mecanismos de control y verificación que permiten el cumplimiento de los objetivos y el logro de resultados de las entidades.

El Control Interno es transversal a la gestión y desempeño de las entidades y se implementa a través del Modelo Estándar de Control Interno-MECI.

ARTÍCULO 2.2.23.2 Actualización del Modelo Estándar de Control Interno. La actualización del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI, se efectuará a través del Manual Operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión-MIPG, el cual será de obligatorio cumplimiento y aplicación para las entidades y organismos a que hace referencia el artículo 5º de la Ley 87 de 1993.

PARÁGRAFO. La Función Pública, previa aprobación del Consejo Asesor del Gobierno Nacional en materia de Control Interno, podrá actualizar y modificar los lineamientos para la implementación del MECI.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el procedimiento sobre control interno que se encuentra vigente es el anexo a la Resolución 193 de 2016, que corresponde al “Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.”

Tal y como lo menciona en su consulta, el Modelo Estándar de Control Interno-MECI incorporado en el capítulo 6 del título 21 del Decreto 1083 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Función Pública” cuyo texto compilado correspondía al del Decreto 943 de 2014, fue derogado.

Dicha derogatoria no conlleva a que el procedimiento sobre control interno contable que debe ser aplicado por las entidades públicas, esto es, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, haya perdido su vigencia, pues su texto normativo continua vigente a la luz de lo estipulado en la Ley 87 de 1993, y especialmente en la Ley 298 de 1996, que señala que corresponde a esta entidad, diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno contable.

En razón a lo anterior, al remitirse al procedimiento referido, se debe hacer la interpretación de que, si bien las alusiones al Decreto 943 de 2014 continúan estando plasmadas en el documento, este decreto fue derogado por motivo de la compilación, y posteriormente, el articulado que correspondía a dicho decreto compilado en el Decreto 1083 de 2015 también fue derogado. Por lo cual, se tendrán que remitir a la normativa vigente del Decreto 1083 de 2015 que estipula que la actualización del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano-MECI, se efectuará a través del Manual Operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión-MIPG.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000025961 DEL 17-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de las devoluciones de contribuciones a las cajas de compensación familiar por recursos no ejecutados.

Doctor  
 CARLOS ARTURO GAVIRIA VEGA  
 Coordinador Gestión Financiera  
 Superintendencia de Subsidio Familiar  
 Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550001926-2 del 17 de mayo de 2019, mediante la cual solicita alcance al concepto 2019200000132-1 del 17 de enero de 2019 en el que se estableció el tratamiento contable para las devoluciones de las contribuciones realizadas por las cajas de compensación familiar a raíz de los recursos no ejecutados en el Marco de lo establecido en el artículo 6 de la Ley 789 de 2002.

Lo anterior, teniendo en cuenta que, una vez aplicado dicho concepto, se presentaron las siguientes situaciones:

“Considerando los registros contables automáticos que realiza el aplicativo SIF Nación cuando se realiza la devolución, los cuales son los siguientes:

**Registro cuando se crea el Acreedor de Ingresos:**

<b>CUENTA</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>	<b>DÉBITO</b>	<b>CRÉDITO</b>
5893	DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES	3.778.428.235,12	
589301001	Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios		3.778.428.235,12
249040	Saldos a favor de beneficiarios		
249040001	Saldos a favor de beneficiarios		

**Registro del pago de la devolución:**

CUENTA	DESCRIPCIÓN	DÉBITO	CRÉDITO
249040	Saldos a favor de beneficiarios	3.778.428.235	3.778.428.235
249040001	Saldos a favor de beneficiarios		
4720	OPERACIONES DE ENLACE		
472081	Devoluciones de ingreso		

Considerando que al realizar el proceso de devolución por el Módulo de Ingresos del aplicativo SIIF Nación, éste crea y cancela el pasivo por “Saldos a favor de beneficiarios”, y que inicialmente se reconoció un pasivo por comprobante manual aplicando el concepto en mención.

Por lo anteriormente expuesto es necesario solicitar ampliación del concepto referenciado a la Contaduría General de la Nación, referente al registro contable que debe realizar la Superintendencia para cancelar el asiento inicialmente realizado para el reconocimiento de las devoluciones correspondientes a las vigencias del 2015 al 2017, así mismo indicar cuál es el registro contable para cancelar lo reconocido como devolución por los recursos de la vigencia 2018 y años siguientes”.

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

**CONSIDERACIONES**

La Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones), establece en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, 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.” (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.

La descripción de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES señalan:

“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.

(...)”

#### CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

Inicialmente, se reitera el procedimiento contable establecido para las devoluciones de contribuciones a las cajas de compensación familiar por recursos no ejecutados, establecido en el concepto 2019200000132-1 del 17 de enero de 2019, por lo que la Superintendencia de Subsidio Familiar (SSF) mantendrá los registros realizados inicialmente en cumplimiento de dicho concepto.

Por lo anterior, la SSF deberá realizar las correcciones pertinentes sobre los registros contables automáticos del sistema, reversando los saldos de las subcuentas que correspondan de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES y la subcuenta 249040-Saldos a favor de beneficiarios.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000026741 DEL 25-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Clasificación de las partidas de pasivo en corrientes y no corrientes.

Señor  
EDGAR A. PEÑA CALDERÓN

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002140-2, el día 05 de junio de 2019, en la cual señala:

“Me llama la atención que los PUCS del sector gobierno publicado por la CGN clasifica los endeudamientos financieros a corte y largo plazo en el pasivo corriente (cta 23)

Esto hace difícil presentar un ESTADO DE SITUACION FINANCIERA, ante la dificultad de mostrar los pasivos corrientes y no corrientes separadamente, afectando de paso el cálculo de razones financieras. Da la impresión que sólo se está pensando en el informe del CHIP de saldos y movimientos.

Me pregunto por qué no se utiliza la estructuración normal de presentar PASIVOS CORRIENTES Y NO CORRIENTES DE MANERA SEPARADA? Es decir presentar por grado de liquidez como lo sugiere la norma internacional?

Increíblemente los pasivos a largo plazo se presentan primero que los de corto plazo”  
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. (...)

#### 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. (...)

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. (...)" (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 VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

### "1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1. Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean consolidados o individuales, la entidad aplicará los criterios establecidos en esta Norma. Los estados financieros con propósito de información general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. (...)

#### 1.3.2. Estado de situación financiera (...)

10. La ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante en la comprensión de la situación financiera de la entidad.

11. La entidad podrá presentar partidas adicionales de forma separada en función de los siguientes aspectos:

- a) la naturaleza y la liquidez de los activos; y
- b) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos. (...)

#### 1.3.2.2 Distinción de partidas corrientes y no corrientes

13. La entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.  
(...)

#### 1.3.2.2.2 Pasivos corrientes y no corrientes

17. La entidad clasificará un pasivo como corriente cuando a) espere liquidar el pasivo en el ciclo normal de su operación; b) liquide el pasivo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o c) no tenga un derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros.

18. La entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

19. En todos los casos, la entidad clasificará los pasivos por impuestos diferidos como partidas no corrientes.” (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:

#### “23-PRÉSTAMOS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan 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. (...)

#### 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones de la entidad que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con residentes y que tienen pactado un plazo de pago inferior o igual a un año. También representa el valor de los sobregiros obtenidos por la entidad e incluye las

operaciones de la Nación a corto plazo, tales como los créditos transitorios, de tesorería, entre otros. (...)

#### 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones de la entidad que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con residentes y que tienen pactado un plazo superior a un año. (...)

#### 2316-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones de la entidad que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con no residentes y que tienen pactado un plazo inferior o igual a un año. (...)

#### 2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones de la entidad que se originan en la contratación de empréstitos y en los contratos de arrendamientos financieros, que se adquieren con no residentes y que tienen pactado un plazo superior a un año. (...)"  
(Subrayado fuera de texto)

### CONCLUSIONES

De acuerdo a las consideraciones expuestas, el reconocimiento de los endeudamientos financieros se hará conforme a la Norma del Capítulo II. Pasivos, a la que corresponda el hecho económico según el tipo de obligación, en tanto que la presentación de estas partidas en los estados financieros, obedecerá a lo indicado en la Norma de presentación de estados financieros en cuanto a la clasificación y presentación de las partidas en corrientes o no corrientes.

El párrafo 10 de la Norma de presentación de estados financieros permite a la entidad definir criterios para la presentación de partidas, entre ellos el grado de liquidez.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192300021481 DEL 11-06-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable de los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a zonas francas. El riesgo jurídico que puede presentarse al tener registrado un contrato de arrendamiento de bienes inmuebles como concesión.

Doctor  
DAVID MONTIEN NUÑEZ  
Profesional especializado  
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo-MINCIT  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550001115-2, del día 12 de marzo de 2019, mediante la cual indica lo siguiente:

“Por medio de la presente adjuntamos contratos de arrendamiento de las 4 zonas francas de Mincit entregado bajo contratos de arrendamiento, pero según análisis realizado en mesa de trabajo con la Contaduría General de la Nación se concluyó para su tratamiento contable que en esencia son contratos de concesión; por lo cual a 31 de diciembre de 2018 quedaron registrados como tal.

Realizado la presentación al Comité de Sostenibilidad Contable, el secretario general del Ministerio manifestó sus preocupaciones, pues actualmente estas zonas francas están en proceso de negociación para ser vendidas y desea aclarar que el hecho de tenerlas registradas como concesión no constituya un riesgo, pues considera que el hecho de tenerlas como concesión podría constituirse como una prueba para que el demandante sustente que es un acuerdo de concesión y no un arrendamiento. (...)”

El día 29 de mayo de 2019 se realizó mesa de trabajo en las instalaciones de la CGN con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en la cual la entidad precisó que la explotación de los bienes inmuebles es un negocio propio del arrendatario a su cuenta y riesgo, que el Ministerio no controla o regula los servicios que debe proporcionar el usuario operador con el activo arrendado, los destinatarios o el precio de los mismos, que las zonas francas



pueden ser declaradas tanto en terrenos de propiedad del Estado, de privados o una conjugación de ambos y que la explotación de las zonas francas no está en cabeza del Estado, sino que corresponde a particulares.

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

## CONSIDERACIONES

Consideraciones generales:

El artículo 1973. Definición de arrendamiento, del Título XXVI del Código Civil define arrendamiento como “... 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.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, mediante el cual define contratos de concesión en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 32. DE LOS CONTRATOS ESTATALES. Son contratos estatales todos los actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad, así como los que, a título enunciativo, se definen a continuación:

(...)

4o. Contrato de Concesión.

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)

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado en la Sentencia 14390 del 18 de marzo de 2010, M.P. Mauricio Fajardo Gómez, manifestó:

### “(…) CONTRATO DE ARRENDAMIENTO-Características

De acuerdo con tal definición, puede afirmarse que son características del contrato de arrendamiento su bilateralidad, comoquiera que se celebra entre dos sujetos de derecho entre los cuales surgen obligaciones recíprocas que se sirven mutuamente de fundamento: las del arrendador consisten en entregar al arrendatario la cosa arrendada y en procurarle al arrendatario el uso y goce de la misma, mientras que las de éste consisten básicamente en conservar la cosa en el estado en el cual la recibió, pagar los cánones pactados y restituir el objeto material del contrato al término del mismo; su onerosidad, dado que el precio es uno de sus elementos esenciales y en cuya ausencia el contrato se torna en comodato; su conmutatividad, toda vez que las prestaciones a cargo de cada una de las partes se toma como equivalente de las asumidas por la otra y, finalmente, su carácter de tracto sucesivo, en la medida en que las obligaciones surgidas del contrato no pueden cumplirse instantáneamente sino que conllevan cierta duración en el tiempo. El análisis de su regulación legal, como lo ha sostenido esta Sala, permite inferir que son elementos esenciales de esta modalidad contractual, los siguientes: (i) el otorgamiento del goce o uso de un bien; (ii) el precio que se paga por el uso o goce del bien y (iii) el consentimiento de las partes. (...)

### CONTRATO DE CONCESION-Noción

En otras palabras y como en precedente ocasión lo ha expresado la Sala, por virtud de la concesión una entidad de derecho público, llamada concedente, entrega a una persona natural o jurídica, llamada concesionario, el cumplimiento de uno de los siguientes objetivos: prestación de un servicio público, o la construcción de una obra pública, o la explotación de un bien estatal; en la doctrina, asimismo, se han formulado multiplicidad de conceptualizaciones respecto del tipo contractual en comento; entre ellas puede hacerse alusión a la que ofrece Gastón Jèze, para quien “por el contrato de concesión de un servicio público, el concesionario se compromete a hacer funcionar este servicio en la forma establecida por la administración en el acto de concesión”. Prácticamente todas las definiciones hacen referencia al menos a dos elementos como integrantes del tipo contractual que nos ocupa: de un lado, la existencia de un régimen legal en sentido amplio que de manera previa regula el funcionamiento del servicio concesionado, régimen que puede ser delineado, alterado o definido por la administración y, de otro, las condiciones en las cuales esta última conviene con el particular la prestación del servicio, la construcción, el mantenimiento, la explotación de la obra, etcétera; en otros términos, se trata de una modalidad contractual. Esta Corporación se ha ocupado, en multiplicidad de ocasiones, de señalar cuáles son las principales características del contrato de concesión y, en tal sentido, ha indicado que las mismas son: (i) su celebración por parte de una entidad estatal, que actúa con el carácter de concedente y por una persona natural o jurídica que

toma el nombre de concesionario (ii) es el concesionario quien asume los riesgos derivados de la explotación o de la prestación del servicio público, a quien le corresponde participar, por ende, en las utilidades y pérdidas a las que hubiere lugar; (iii) hay siempre lugar a una remuneración o contraprestación, la cual se pacta, de diversas maneras, en favor de quien construye la obra o asume la prestación del servicio público; de forma más esquemática, se ha efectuado la siguiente caracterización del tipo contractual en comento, con base en la definición del mismo contenida en el antes citado artículo 32-4 de la Ley 80. (...)

ENTIDAD CONCEDENTE-Facultades de dirección, vigilancia y control respecto del concesionario

Por cuanto atañe a (ii) la especialidad de las facultades de dirección, vigilancia y control que ejerce la entidad concedente respecto del concesionario, en relación con el alcance de esas mismas facultades tratándose de otros tipos contractuales, la Sala ha señalado que las características de estos contratos, que de suyo implican una delegación de las facultades de la Administración Pública al concesionario -concesión de servicio público- y el otorgamiento de derechos y prerrogativas respecto del uso de bienes públicos -concesión de bien público-, hacen que las facultades administrativas de dirección y control del contrato no sean simplemente las mismas que se ejercen en los demás contratos estatales sino que, tratándose del de concesión, “el especial interés público que involucran, el control del Estado sobre la actividad del concesionario se acrecienta e intensifica no sólo para saber si el contratista cumple, sino también para establecer si puede cumplir mejor, en condiciones de mejoramiento de cantidad, calidad y precio del servicio para los usuarios, en cuyo beneficio se otorga la concesión...” (...)” (Subrayado fuera de texto)

Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El numeral 5. Principios de Contabilidad Pública del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera incluye el principio de Esencia sobre forma, el cual es definido así: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 6.1.1. Activos, del numeral 6. Definición, reconocimiento, medición y revelación de los elementos que constituyen los estados financieros, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

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

futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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)

El párrafo 1 del numeral 16. Arrendamientos del Capítulo I. Activos del documento 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, establece lo siguiente:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 1 del numeral 1. Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Capítulo V. Otras Normas del documento 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, indica:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, la esencia sobre forma como principio de la contabilidad pública estipula que los hechos económicos se deben reconocer atendiendo a su esencia económica, con independencia de la forma legal que da origen a los mismos.

En este sentido, respecto a lo aseverado en su consulta sobre el riesgo jurídico que puede presentarse al tener registrado un contrato de acuerdo a una norma contable que dista de la denominación utilizada en el instrumento jurídico, es menester precisar que el reconocimiento contable de un hecho económico es de origen y efecto meramente contable, ello quiere decir que, si derivado de la esencia económica el tratamiento contable que se le debe dar a un instrumento jurídico no corresponde a su forma legal, esto no influye, modifica o muta ni el instrumento jurídico, ni su esencia legal, pues 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.

Para efecto de ejemplificar lo antes mencionado, la definición de activo contenida en el Marco Conceptual, contempla el control como principal criterio de reconocimiento contable, el cual se define como la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle para obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, por lo cual para evaluar si existe o no control, la titularidad jurídica del recurso no es esencial para efectos de determinar su existencia. Esto quiere decir que, aunque una entidad no ostente la titularidad de un recurso, podría reflejar en sus estados financieros el activo cuando este cumpla los criterios para su reconocimiento y este hecho, no conlleva a que se mute o varíe la titularidad jurídica que ostenta la entidad dueña del bien.

En síntesis, el reconocimiento contable de los hechos económicos debe atender a su esencia económica sin que esto pueda dar lugar a interpretar que se esté transformando la situación, operación, acto o transacción, y mucho menos que se esté creando un hecho económico nuevo.

Ahora bien, para el caso particular consultado, en atención a que del análisis de los instrumentos jurídicos anexos a la consulta y del contexto planteado en la mesa del trabajo del día 29 de mayo de 2019, se desprende que el Ministerio cede el aprovechamiento económico de los activos mencionados al usuario operador para que este los use por su cuenta y riesgo en el marco de las actividades propias o complementarias de las zonas francas a cambio de una contraprestación, con base al principio de esencia sobre forma y considerando que a través de los contratos se cede el derecho a utilizar los activos durante un periodo determinado inferior a su vida económica, se concluye que corresponde a un acuerdo de arrendamiento operativo.

Aunado a lo anterior, se determina que su tratamiento contable no corresponde al de la Norma de Acuerdos de Concesión desde la Perspectiva del Concedente, dado que no se desprende que haya una realidad económica subyacente diferente a la de los contratos de arrendamiento, teniendo en cuenta, entre otras circunstancias, que el Ministerio en su calidad de arrendador no controla o regula los servicios que debe proporcionar el arrendatario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos, sino que su injerencia se circunscribe o supedita exclusivamente a las propias del contrato de arrendamiento celebrado, entre las que se destaca las relacionadas con las mejoras, mantenimiento y conservación de los bienes.

Lo anterior no debe confundirse con las funciones del Ministerio atinentes a fijar las políticas relacionadas con la existencia y funcionamiento de las zonas francas en general, si se advierte que estas pueden ser declaradas tanto en terrenos de propiedad del Estado, de privados o una conjugación de ambos; y para el caso específico, debe atenderse a la coyuntura mediante la cual el Ministerio como propietario entrega contractualmente unos bienes inmuebles para que terceros lo exploten por su propia cuenta y riesgo, propiedad que bien podría pertenecer a un tercero, sin detrimento de la tipificación de la zona franca.

Ahora bien, una vez determinado el tratamiento contable que se debe aplicar a los contratos de arrendamiento objeto de la consulta, se presenta la siguiente situación:

Dentro de los contratos de arrendamiento se contempla un plan de inversión que debe ejecutar el arrendatario para la construcción y mejoramiento de los bienes dados en arrendamiento, con previa aprobación anual por parte del Ministerio. Teniendo en cuenta que en los contratos de arrendamientos adjuntos a la consulta, las nuevas construcciones y mejoras que se practiquen a los bienes existentes quedará a favor del Ministerio y que se evidencia que en las cláusulas no se establece claramente si las adiciones, mejoras o nuevas construcciones producto de la ejecución del plan de inversión hacen parte o no de la contraprestación por arrendamiento, es menester que el Ministerio determine en cuál de los siguientes escenarios están enmarcados los contratos:

1. Cuando la contraprestación al Ministerio se compone tanto de una entrega de efectivo como un pago en especie representado en la ejecución de un plan de inversión para la construcción y mejoramiento de los bienes dados en arrendamiento, la contrapartida para incorporar dichas adiciones, mejoras y nuevas construcciones corresponderá a un ingreso de transacciones con contraprestación por concepto de arrendamiento operativo.
2. Cuando la contraprestación al Ministerio se compone únicamente de la entrega de efectivo, sea fija o variable, el plan de inversión para las adiciones, mejoras y nuevas construcciones se reconocerán contra un ingreso de transacciones sin contraprestación.

Para cualquiera de los dos escenarios las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo entregada en arrendamiento operativo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación, cuando correspondan a erogaciones 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.

Adicionalmente, las nuevas construcciones que representen para el Ministerio un nuevo bien se deben reconocer como propiedad, planta y equipo, si del análisis efectuado se desprende que cumple la definición de activo del Marco Conceptual, es decir, desde el momento en que se constituyen en 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.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000028231 DEL 09-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Competencia en la formulación de políticas contables y operativas de la Contraloría Departamental. Conservación de los libros de contabilidad en medio digital.

Doctor

LUIS FERNANDO ZULUAGA GIRALDO

Subdirector Administrativo para los Recursos Financieros

Contraloría Departamental del Valle del Cauca

Santiago de Cali, Valle del Cauca

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002207-2, del 11 de junio de 2019, en la cual solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“1. La Gobernación del Valle del Cauca, estableció el Manual de Políticas Contables bajo el nuevo marco normativo el cual fue aprobado el 30 de septiembre de 2017. Por su parte, la Contraloría Departamental del Valle del Cauca, entidad que funciona como agregado contable y presupuestal a la Gobernación del Valle del Cauca formuló las Políticas operativas contables bajo el nuevo marco normativo para entidades del Gobierno mediante Resolución 024 de diciembre 11 de 2017.

Las preguntas son las siguientes:

¿Está acorde a los lineamientos establecidos, la formulación de las Políticas operativas contables bajo el nuevo marco normativo de la Contraloría Departamental del Valle del Cauca como ente agregado contable y presupuestal a la Gobernación del Valle del Cauca?

¿Existe alguna normativa o conceptos al respecto? (...)

2. En la actualidad la Contraloría Departamental del Valle del Cauca conserva de manera física los libros oficiales de contabilidad correspondientes al libro diario y libro mayor de acuerdo a lo contenido en la Resolución 354 de 2007, numeral 9.2.3. párrafo 345 y 346 del Régimen de Contabilidad Pública.



La pregunta es la siguiente:

Conforme lo establece la Resolución 354 de 2007, numeral 9.2.3. párrafo 349 del Régimen de Contabilidad Pública, puntualmente en los libros de contabilidad virtuales, ¿existe alguna reglamentación, concepto o doctrina de la forma en cómo se deben conservar los libros de manera virtual?”

## CONSIDERACIONES

El referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, expedido por la CGN mediante la Resolución N° 628 de 2015, modificada por la Resolución N° 456 de 2017, establece:

“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 de texto)

Mediante Resolución N° 193 de 2016, la CGN expidió el “Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, el cual constituye un instrumento para orientar a los responsables de la información financiera de las entidades en la realización de las gestiones administrativas necesarias para garantizar la producción de información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refieren los marcos conceptuales de los marcos normativos incorporados en el Régimen de Contabilidad Pública. En el numeral 2.1. y 3.2. del anexo a la citada resolución, se dispone lo siguiente:

“2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados

financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

### 2.1.2. Políticas de operación

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

### 3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades. (...)

#### 3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de

expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

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. (...)

#### 3.2.4. 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. (...)

### 3.2.8. Eficiencia de los sistemas de información

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

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

Por su parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 525 de 2016 y actualizada por la Resolución N° 625 de 2018, establece:

#### "3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares. (...)

### 3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.

- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.

### 3.3. Situaciones especiales

En aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales, asambleas departamentales y contralorías territoriales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros.

## 4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

En el reconocimiento se afectan las cuentas contables acorde con el hecho; con posterioridad al reconocimiento, las entidades ajustan las partidas inicialmente reconocidas siguiendo los criterios establecidos en los marcos normativos correspondientes. En cada una de las anteriores circunstancias, los hechos económicos que dan origen al

reconocimiento, a la medición posterior y a las revelaciones deben estar documentados para ser incorporados en los estados financieros.

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares. (...)

#### 4.3. Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad. (...)

### 5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

#### 5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a

disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental.

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, la Ley 594 de 2000 “Por medio de la cual se dicta la Ley General de Archivos y se dictan otras disposiciones”, establece:

“ARTÍCULO 25. De los documentos contables, notariales y otros. El Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente, de conformidad con las normas aplicables, reglamentarán lo relacionado con los tiempos de retención documental, organización y conservación de las historias clínicas, historias laborales, documentos contables y documentos notariales. Así mismo, se reglamentará lo atinente a los documentos producidos por las entidades privadas que presten servicios públicos”.



## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se resuelve su consulta como sigue:

### 1. Formulación de políticas contables y operativas de la Contraloría Departamental del Valle del Cauca

El procedimiento establecido mediante el anexo a la Resolución N° 193 de 2016, define aspectos conceptuales relacionados con el proceso contable, en los que se incluye la elaboración y aprobación del manual de políticas contables, entendido como el conjunto de principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad, para la elaboración y presentación de los estados financieros, considerando su naturaleza y particularidades, guardando coherencia con las políticas generales definidas en el Régimen de Contabilidad Pública. En consecuencia, la fijación tanto de políticas contables, procedimientos que determinen la aplicación uniforme de criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, así como el sistema de control interno, son responsabilidad del máximo directivo de cada entidad contable pública.

Para el caso de las entidades territoriales, de acuerdo a su organización y ejecución del proceso contable, podrán 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 de cada unidad contable dependiente que haga parte de su estructura administrativa. Por tanto, la entidad deberá 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 tenga injerencia en el proceso contable.

De conformidad con lo anterior, si la Contraloría Departamental ha sido integrada como unidad contable dependiente del Departamento, entonces deberá implementar el manual de políticas contables emitido por este. Si por el contrario, la Contraloría no hace parte de la estructura administrativa del Departamento deberá elaborar y emitir su propio manual.

Por su parte, entendiendo que 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, es competencia de la Contraloría Departamental la elaboración y fijación de su propio manual de políticas operativas.

## 2. Libros de contabilidad virtuales

Sobre el sistema documental contable, la CGN incorporó la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable al Régimen de Contabilidad Pública mediante la emisión de la Resolución N° 525 de 2016, que fue actualizada por la Resolución N° 625 de 2018. En el numeral cinco de esta norma se establecen los lineamientos sobre la conservación de los documentos contables.

Por lo tanto, los libros de contabilidad podrán conservarse impresos o en cualquier medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando:

- a) se garantice su reproducción exacta;
- b) sean accesibles para su posterior consulta;
- c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y
- d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

Para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, a través del sistema documental contable, la entidad deberá diseñar e incluir en su manual de políticas operativas una política de conservación que le permita realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera, y definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable, que deberán estar alineados al Programa de Gestión Documental y al Sistema de Gestión de la Seguridad de la Información establecidos por la entidad.

En concordancia con lo anterior, la entidad deberá atender la política de conservación, reglamentada por el Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente cuando sea el caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 594 de 2000, y la Política de Gobierno Digital definida por el Ministerio de Tecnologías de Información y las Comunicaciones en el Decreto N° 1008 de 2018, que busca, entre otras cosas, crear condiciones de uso confiable en el entorno digital, mediante un enfoque basado en la gestión de riesgos, preservando la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información de las entidades del Estado, y de los servicios que prestan al ciudadano.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000028241 DEL 09-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Conservación de documentos contables en medio magnético

Doctor  
 JORGE ELIECER DOMÍNGUEZ USECHE  
 Contador Público  
 Colegio Liceo Femenino Mercedes Nariño IED  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002122-2, del día 04 de junio de 2019, en la cual se señala:

“Por medio de la presente me permito solicitar información teniendo en cuenta:

1. Somos una entidad Pública “Colegio Liceo Femenino Mercedes Nariño IED” con NIT “860.022.901-6” Ubicación Bogotá D.C.
2. Que el Colegio está en proceso de reducción de emisión documental impreso, teniendo en cuenta un proyecto educativo en material ambiental.

Teniendo en cuenta la información anterior, solicito nos indiquen SI es posible mantener la información contable “Estado de la situación financiera, Estado de resultados, Balance de Prueba, Comprobante de diario, Libro Diario, Libro mayor y balances” en medio magnético digital, en caso de poderse realizar nos indiquen cual es la reglamentación que podríamos sustentar, cual es la manera de guardar dicha información.”

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

**CONSIDERACIONES**

La Ley 594 del 14 de julio del 2000, emitida por el Congreso de la República, por medio de la cual se dicta la Ley General de Archivos y se dictan otras disposiciones, establece en el artículo 1 y 2 del Título I. OBJETO, ÁMBITO DE APLICACIÓN, DEFINICIONES FUNDAMENTALES Y PRINCIPIOS GENERALES, el artículo 19 del Título IV. ADMINISTRACIÓN DE ARCHIVOS, y el artículo 25 del Título V. GESTIÓN DE DOCUMENTOS, lo siguiente:

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
 Contabilidad  
 Pública

2099

“ARTÍCULO 1. Objeto. La presente ley tiene por objeto establecer las reglas y principios generales que regulan la función archivística del Estado.

ARTÍCULO 2. Ámbito de aplicación. La presente ley 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.

(...)

ARTÍCULO 19. Soporte documental. Las entidades del Estado podrán incorporar tecnologías de avanzada en la administración y conservación de sus archivos, empleando cualquier medio técnico, electrónico, informático, óptico o telemático, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:

- a) Organización archivística de los documentos;
- b) Realización de estudios técnicos para la adecuada decisión, teniendo en cuenta aspectos como la conservación física, las condiciones ambientales y operacionales, la seguridad, perdurabilidad y reproducción de la información contenida en estos soportes, así como el funcionamiento razonable del sistema.

PARÁGRAFO 1 Los documentos reproducidos por los citados medios gozarán de la validez y eficacia del documento original, siempre que se cumplan los requisitos exigidos por las leyes procesales y se garantice la autenticidad, integridad e inalterabilidad de la información.

PARÁGRAFO 2 Los documentos originales que posean valores históricos no podrán ser destruidos, aun cuando hayan sido reproducidos y/o almacenados mediante cualquier medio.”

(...)

ARTÍCULO 25. De los documentos contables, notariales y otros. El Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente, de conformidad con las normas aplicables, reglamentarán lo relacionado con los tiempos de retención documental, organización y conservación de las historias clínicas, historias laborales, documentos contables y documentos notariales. Así mismo, se reglamentará lo atinente a los documentos producidos por las entidades privadas que presten servicios públicos.

(...)

(Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Decreto N° 1008 del 14 de junio de 2018, emitido por el Presidente de la República en uso de sus facultades, por el cual se establecen los lineamientos generales de la política de Gobierno Digital y se subroga el capítulo 1 del título 9 de la parte 2 del libro 2 del Decreto 1078 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, establece en los siguientes artículos:

“CAPITULO 1  
POLITICA DE GOBIERNO DIGITAL

SECCIÓN 1  
OBJETO, ALCANCE, AMBITO DE APLICACIÓN Y PRINCIPIOS

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.1. Objeto. El presente capítulo establece lineamientos generales de la Política de Gobierno Digital para Colombia, antes estrategia de Gobierno en Línea, la cual desde ahora debe ser entendida como: el uso y aprovechamiento de las tecnologías de la información y las comunicaciones para consolidar un Estado y ciudadanos competitivos, proactivos, e innovadores, que generen valor público en un entorno de confianza digital.

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.2. Ámbito de aplicación. Los sujetos obligados de las disposiciones contenidas en el presente capítulo serán las entidades que conforman la Administración Pública en los términos del artículo 39 de la Ley 489 de 1998 y los particulares que cumplen funciones administrativas.

(...)

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.3. Principios. La Política de Gobierno Digital se desarrollará conforme a los principios que rigen la función y los procedimientos administrativos consagrados en los artículos 209 de la Constitución Política, 3° de la Ley 489 de 1998, 3° de la Ley 1437 de 2011, 2 y 3 de la Ley 1712 de 2014, así como los que orientan el sector TIC establecidos en el artículo 2 de la Ley 1341 de 2009, y en particular los siguientes:

(...)

Seguridad de la Información: Este principio busca crear condiciones de uso confiable en el entorno digital, mediante un enfoque basado en la gestión de riesgos, preservando la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información de las entidades del Estado, y de los servicios que prestan al ciudadano.

## SECCIÓN 2

### ELEMENTOS DE LA POLÍTICA DE GOBIERNO DIGITAL

ARTÍCULO 2.2.9.1.2.1. Estructura. La Política de Gobierno Digital será definida por el Ministerio de Tecnologías de Información y las Comunicaciones y se desarrollará a través de componentes y habilitadores transversales que, acompañados de lineamientos y estándares, permitirán el logro de propósitos que generarán valor público en un entorno de confianza digital a partir del aprovechamiento de las TIC, conforme se describe a continuación:

(...)

4. Propósitos de la Política de Gobierno Digital: Son los fines de la Política de Gobierno Digital, que se obtendrán a partir del desarrollo de los componentes y los habilitadores transversales, estos son:

- 4.1. Habilitar y mejorar la provisión de servicios digitales de confianza y calidad.
- 4.2. Lograr procesos internos, seguros y eficientes a través del fortalecimiento de las capacidades de gestión de tecnologías de información.
- 4.3. Tomar decisiones basadas en datos a partir del aumento el uso y aprovechamiento de la información.
- 4.4. Empoderar a los ciudadanos a través de la consolidación de un Estado Abierto
- 4.5. Impulsar el desarrollo de territorios y ciudades inteligentes para la solución de retos y problemáticas sociales a través del aprovechamiento de las TIC.

ARTÍCULO 2.2.9.1.2.2. Manual de Gobierno Digital. Para la implementación de la Política de Gobierno Digital, las entidades públicas deberán aplicar el Manual de Gobierno Digital que define los lineamientos, estándares y acciones a ejecutar por parte de los sujetos obligados de esta Política de Gobierno Digital, el cual será elaborado y publicado por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, en coordinación con el Departamento Nacional de Planeación.

Parágrafo 1. El Manual podrá ser actualizado cuando así lo determine el Ministerio de las Tecnologías de la Información y Comunicaciones o cuando así lo recomiende el Consejo para la Gestión y Desempeño Institucional.

Parágrafo 2. El Manual se articulará con los lineamientos que defina el Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES) y se relacionen con los Componentes de la política de Gobierno Digital y se constituirá en herramienta metodológica del manual operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Al respecto, el Manual de Gobierno Digital, dirigido a entidades públicas nacionales y territoriales, precisa en los siguientes numerales:

#### “1.4. Propósitos de la política

(...)

B. Lograr procesos internos seguros y eficientes a través del fortalecimiento de las capacidades de gestión de tecnologías de información: consiste en desarrollar procesos y procedimientos que hagan uso de las tecnologías de la información, a través de la incorporación de esquemas de manejo seguro de la información y de la alineación con la arquitectura institucional de la entidad (Arquitectura misional y Arquitectura de TI), a fin de apoyar el logro de las metas y objetivos de la entidad.

(...)

#### 1.5. Elementos de la política

(...)

Habilitadores transversales

(...)

Seguridad de la información: busca que las entidades públicas implementen los lineamientos de seguridad de la información en todos sus procesos, trámites, servicios, sistemas de información, infraestructura y en general, en todos los activos de información con el fin de preservar la confidencialidad, integridad y disponibilidad y privacidad de los datos. Este habilitador se soporta en el Modelo de Seguridad y Privacidad de la Información -MSPI, que contempla 6 niveles de madurez.

(...)

#### 1.6. ¿Quiénes ejecutan la política?

(...)

Responsable Institucional de la Política de Gobierno Digital: es el representante legal de cada sujeto obligado y es el responsable de coordinar, hacer seguimiento y verificación de la implementación de la Política de Gobierno Digital.

Como responsables de la política de Gobierno Digital, los representantes legales (ministros, directores, gobernadores y alcaldes, entre otros), deben garantizar el desarrollo integral de la política como una herramienta transversal que apoya la gestión de la entidad y el desarrollo de las políticas de gestión y desempeño institucional del Modelo Integrado de Planeación y Gestión.

(...)“(Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución N° 525 de 2016 que fue modificada en su numeral 3.2 por la Resolución N° 625 de 2018 por 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.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.



#### 4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

#### 5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

##### 5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

En el caso de documentos impresos, las entidades deberán conservar de manera ordenada los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; para tal efecto, deberán tener en cuenta las tablas de retención documental establecidas en desarrollo del sistema de gestión documental.

El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

La CGN incorporó la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable al Régimen de Contabilidad Pública mediante la emisión de la Resolución N° 525 de 2016, que fue actualizada por la Resolución N° 625 de 2018. En el numeral cinco de esta norma se establecen los lineamientos sobre la conservación de los documentos contables.

Por lo tanto, los libros de contabilidad podrán conservarse impresos o en cualquier medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando:

- a) se garantice su reproducción exacta;
- b) sean accesibles para su posterior consulta;
- c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y
- d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

Para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, a través del sistema documental contable, la entidad deberá diseñar e incluir en su manual de políticas operativas una política de conservación que le permita

realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera, y definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable, que deberán estar alineados al Programa de Gestión Documental y al Sistema de Gestión de la Seguridad de la Información establecidos por la entidad.

En concordancia con lo anterior, la entidad deberá atender la política de conservación, reglamentada por el Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente cuando sea el caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 594 de 2000, y la Política de Gobierno Digital definida por el Ministerio de Tecnologías de Información y las Comunicaciones en el Decreto N° 1008 de 2018, que busca, entre otras cosas, crear condiciones de uso confiable en el entorno digital, mediante un enfoque basado en la gestión de riesgos, preservando la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información de las entidades del Estado, y de los servicios que prestan al ciudadano.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000028271 DEL 09-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Uso de La firma digital en la refrendación y publicación de los estados financieros mensuales. Archivo y preservación de documentos contables.

Doctora  
MARINA AZUCENA MEDINA SANDOVAL  
Contadora  
Departamento Nacional de Planeación  
Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 2019550002325-2 del 19 de junio de 2019, mediante la cual pregunta si “con el fin de dar cumplimiento a lo establecido en la Resolución 182 de 2017 que reglamenta lo relacionado con la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales que deben publicarse, es posible firmar los documentos digitalmente y en ese mismo orden publicarlos vía web sin necesidad de imprimirlos y conservarlos físicamente.

**CONSIDERACIONES**

La Ley 594 del 14 de julio del 2000, emitida por el Congreso de la República, por medio de la cual se dicta la Ley General de Archivos y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 25. De los documentos contables, notariales y otros. El Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente, de conformidad con las normas aplicables, reglamentarán lo relacionado con los tiempos de retención documental, organización y conservación de las historias clínicas, historias laborales, documentos contables y documentos notariales. Así mismo, se reglamentará lo atinente a los documentos producidos por las entidades privadas que presten servicios públicos.”

Por su parte, la Ley 527 de 2000, “por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones”, en relación con las firmas digitales señala:

“Artículo 2° Definiciones: (...)

c) Firma digital. Se entenderá como un valor numérico que se adhiere a un mensaje de datos y que, utilizando un procedimiento matemático conocido, vinculado a la clave del iniciador y al texto del mensaje permite determinar que este valor se ha obtenido exclusivamente con la clave del iniciador y que el mensaje inicial no ha sido modificado después de efectuada la transformación.”

Además, el Decreto N° 1008 del 14 de junio de 2018, mediante el cual se establecen los lineamientos generales de la política de Gobierno Digital y se subroga el capítulo 1 del título 9 de la parte 2 del libro 2 del Decreto 1078 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, establece:

“CAPITULO 1

POLITICA DE GOBIERNO DIGITAL

SECCIÓN 1

OBJETO, ALCANCE, AMBITO DE APLICACIÓN Y PRINCIPIOS

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.1. Objeto. El presente capítulo establece lineamientos generales de la Política de Gobierno Digital para Colombia, antes estrategia de Gobierno en Línea, la cual desde ahora debe ser entendida como: el uso y aprovechamiento de las tecnologías de la información y las comunicaciones para consolidar un Estado y ciudadanos competitivos, proactivos, e innovadores, que generen valor público en un entorno de confianza digital.

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.2. Ámbito de aplicación. Los sujetos obligados de las disposiciones contenidas en el presente capítulo serán las entidades que conforman la Administración Pública en los términos del artículo 39 de la Ley 489 de 1998 y los particulares que cumplen funciones administrativas. (...)

ARTÍCULO 2.2.9.1.1.3. Principios. La Política de Gobierno Digital se desarrollará conforme a los principios que rigen la función y los procedimientos administrativos consagrados en los artículos 209 de la Constitución Política, 3° de la Ley 489 de 1998, 3° de la Ley 1437 de 2011, 2 y 3 de la Ley 1712 de 2014, así como los que orientan el sector TIC establecidos en el artículo 2 de la Ley 1341 de 2009, y en particular los siguientes:

(...)

Seguridad de la Información: Este principio busca crear condiciones de uso confiable en el entorno digital, mediante un enfoque basado en la gestión de riesgos, preservando la

confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información de las entidades del Estado, y de los servicios que prestan al ciudadano. (...)

ARTÍCULO 2.2.9.1.2.2. Manual de Gobierno Digital. Para la implementación de la Política de Gobierno Digital, las entidades públicas deberán aplicar el Manual de Gobierno Digital que define los lineamientos, estándares y acciones a ejecutar por parte de los sujetos obligados de esta Política de Gobierno Digital, el cual será elaborado y publicado por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, en coordinación con el Departamento Nacional de Planeación.

Parágrafo 1. El Manual podrá ser actualizado cuando así lo determine el Ministerio de las Tecnologías de la Información y Comunicaciones o cuando así lo recomiende el Consejo para la Gestión y Desempeño Institucional.

Parágrafo 2. El Manual se articulará con los lineamientos que defina el Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES) y se relacionen con los Componentes de la política de Gobierno Digital y se constituirá en herramienta metodológica del manual operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión. (...)” (Subrayados fuera de texto)

En relación con lo anotado, el Manual de Gobierno Digital, dirigido a entidades públicas nacionales y territoriales, precisa en los siguientes numerales:

“1.4. Propósitos de la política

(...)

B. Lograr procesos internos seguros y eficientes a través del fortalecimiento de las capacidades de gestión de tecnologías de información: consiste en desarrollar procesos y procedimientos que hagan uso de las tecnologías de la información, a través de la incorporación de esquemas de manejo seguro de la información y de la alineación con la arquitectura institucional de la entidad (Arquitectura misional y Arquitectura de TI), a fin de apoyar el logro de las metas y objetivos de la entidad. (...)

1.5. Elementos de la política (...)

Habilitadores transversales (...)

Seguridad de la información: busca que las entidades públicas implementen los lineamientos de seguridad de la información en todos sus procesos, trámites, servicios, sistemas de información, infraestructura y en general, en todos los activos de información

con el fin de preservar la confidencialidad, integridad y disponibilidad y privacidad de los datos. Este habilitador se soporta en el Modelo de Seguridad y Privacidad de la Información -MSPI, que contempla 6 niveles de madurez. (...)

#### 1.6. ¿Quiénes ejecutan la política?

(...)

Responsable Institucional de la Política de Gobierno Digital: es el representante legal de cada sujeto obligado y es el responsable de coordinar, hacer seguimiento y verificación de la implementación de la Política de Gobierno Digital.

Como responsables de la política de Gobierno Digital, los representantes legales (ministros, directores, gobernadores y alcaldes, entre otros), deben garantizar el desarrollo integral de la política como una herramienta transversal que apoya la gestión de la entidad y el desarrollo de las políticas de gestión y desempeño institucional del Modelo Integrado de Planeación y Gestión. (...) “(Subrayados fuera de texto)

En relación con la normatividad contable, 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, incorporado en los procedimientos transversales del RCP mediante la Resolución 182 de 2017, en el numeral 3.3. Publicación, señala: “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.”

Por su parte, la Norma del Proceso contable y Sistema documental contable incorporada al RCP mediante la Resolución 525 de 2016, modificada por la Resolución 625 de 2018, señala:

#### “4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

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

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. (...)

## 5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

### 5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.(...)



El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección de la entidad, cualquier medio de conservación que garantice su reproducción exacta. Transcurrido este tiempo, la entidad observará las políticas que haya desarrollado para la gestión documental, en el marco de las disposiciones legales que rigen la materia.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

En desarrollo de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 182 de 2017, mediante la cual reguló el Procedimiento para la preparación, publicación y manejo que las entidades deben observar para la elaboración y publicación del estado de situación financiera, del estado de resultados y las notas a los informes financieros y contables mensuales, los cuales 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.

Por su parte, la Norma del Proceso contable y sistema documental contable establece los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, características que además de referirse a los documentos soportes de las operaciones realizadas, deberán observarse en la refrendación y preservación de los estados financieros presentados, los cuales pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos, considerados estos últimos como documentos que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares de los cuales se deberá garantizar la reproducción fidedigna en caso que llegare a necesitarse.

Lo anterior concuerda con lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 594 de 2000, que se refiere a la política de retención documental reglamentada por el Ministerio de Cultura a través del Archivo General de la Nación y el sector correspondiente, así como a la Política de Gobierno Digital, definida por el Ministerio de Tecnologías de Información y las Comunicaciones, según lo indicado en el Decreto N° 1008 de 2018, que busca, entre otras cosas, crear condiciones de uso confiable en el entorno digital, mediante un enfoque basado en la gestión de riesgos, preservando la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información de las entidades del estado, y de los servicios que prestan al ciudadano.

Según lo anotado, es facultad de la entidad el definir los procedimientos en la administración del sistema documental contable, el cual es responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000029441 DEL 17-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Titularidad de los activos que han sido incorporados en la contabilidad de las entidades públicas que los usan.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Titularidad de los activos que han sido incorporados en la contabilidad de las entidades públicas que los usan.

Señora  
SANDRA URREGO

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 2019550002535-2 del 11 de julio de 2019, en la cual pregunta: “en el tema de titularización de bienes, de conformidad con la definición de activos, se tiene previsto que las entidades públicas empiecen a realizar entrega de bienes en cuanto a titularidad a las entidades que han incorporado los bienes por su uso y demás característica de activos?”.

Teniendo en cuenta que la consulta no aclara sobre qué marco normativo requiere la respuesta, a continuación, se resuelve la consulta con fundamento en los Marcos Normativos para entidades de gobierno y para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexos a las Resoluciones Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, y N°414 de 2014 y sus modificaciones, respectivamente

**CONSIDERACIONES**

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

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

- usar un bien para prestar servicios,
- ceder el uso para que un tercero preste un servicio,
- convertir el recurso en efectivo a través de su disposición,
- beneficiarse de la revalorización de los recursos, o
- recibir una corriente de flujos de efectivo.

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. (...) (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:

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)

## CONCLUSIONES

El principio de esencia sobre forma incluido en los Marcos Conceptuales para Entidades de Gobierno y para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, 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 este principio 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.

En este sentido, una vez que una entidad le transfiera los riesgos y ventajas significativas derivadas de la propiedad de los bienes inmuebles a otra entidad, la receptora debe incorporarlos en su contabilidad, reconocimiento que tiene efectos meramente contables y no modifica el régimen jurídico de los bienes ni su titularidad. Lo anterior, con independencia que posteriormente se lleve a cabo la protocolización de las escrituras y el registro ante la Superintendencia de Notariado y Registro con el cual se legaliza el traspaso jurídico de la propiedad, o se determine la devolución física del bien.

No es propio de la regulación contable determinar si debe o no procederse al traspaso de la titularidad de bienes entregados entre entidades, pues ello depende de las circunstancias y propósitos que medien en cada caso. Por tanto, son las entidades quienes deben decidir si realizan la transferencia de la titularidad.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000029481 DEL 17-07-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los diferenciales de compensación Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles (FEPC).

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

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002293-2, del 18 de junio de 2019, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable para el reconocimiento de los diferenciales de compensación Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles (FEPC) teniendo en cuenta que la contraloría realizó un hallazgo sobre el tema, planteando que la causación de dicho diferencial se debería realizar con base en la información suministrada por las refinerías al Ministerio de Minas y Energía, toda vez que con la información reportada es posible realizar la estimación de la obligación por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público como administrador del FEPC, quien debería reconocerlo como una provisión. Por lo anterior, se plantean las siguientes preguntas:

“1. ¿Cuál debe ser el momento en el que se registre el diferencial de compensación por parte de las refinadoras y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público — Gestión General? ¿Debe ser en el momento de la estimación de los diferenciales de compensación, con la información provista por las Refinerías a la Dirección de Hidrocarburos del Ministerio de Minas, o debe ser a la fecha de ejecutoria de las Resoluciones expedidas por el Ministerio de Minas y Energía?

Al respecto, es conveniente precisar que el Tesoro Nacional ha venido reconociendo el diferencial de compensación de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 2.3.4.1.5 del Decreto 1068 de 2015, modificado por el Decreto 1451 de 2018, que señala:

“El Ministerio de Minas y Energía, a través de la Dirección de Hidrocarburos, calculará y liquidará mediante resolución, el valor de la posición neta de cada refinador y/o importador

discriminando cada tipo de combustible a ser reconocido por el FEPC de forma trimestral, previa presentación al Comité Directivo de dicho Fondo”

2. Dependiendo del momento en el que se deba registrar el diferencial de compensación, ¿cuál debe ser el tratamiento Contable por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público?

3. En el evento en el que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público deba reconocer una provisión en el momento en el que se estime el diferencial de compensación (tal como estableció la Contraloría General de la República), de qué forma podría llegar a registrar la subvención por diferencial de compensación a refinadores o importadores de combustible de que trata el numeral 1.2 de la Resolución 48 de 2019 expedida por la Contaduría General de la Nación (...).”

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

## CONSIDERACIONES

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través del Decreto 1068 de 2015, expidió el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público. En el numeral 2.3.4.1.5. de dicho Decreto se estableció que “El Ministerio de Minas y Energía, a través de la Dirección de Hidrocarburos, calculará y liquidará mediante resolución, el valor de la posición neta de cada refinador y/o importador discriminando cada tipo de combustible a ser reconocido por el FEPC de forma trimestral, previa presentación al Comité Directivo de dicho Fondo...”

Por su parte, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió 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 ese sentido, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define las características fundamentales de la información como “...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 del texto).

En ese sentido, en lo relacionado con la representación fiel, establece 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 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).

Así mismo, el Marco Conceptual incorpora el devengo y la esencia sobre forma como unos de los principios de contabilidad pública y los define de la siguiente 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.” (Subrayado fuera de texto).

Posteriormente, en cuanto al reconocimiento de pasivos, el numeral 6.2.2 de dicho Marco Conceptual establece que “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).

En cuanto a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, la Norma de provisiones 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” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la CGN expidió la Resolución 048 del 19 de febrero de 2019 por la cual se incorporó, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles. En dicho Procedimiento se estableció:

“1.2. Diferencial de compensación a favor de los refinadores o importadores de combustible

Con la liquidación del diferencial de compensación a favor del refinador o importador de combustible, el MHCP debitará la subcuenta 542418-Subvención por diferencial de

compensación a refinadores o importadores de combustible de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240208-Subvención por diferencial de compensación a refinadores o importadores de combustible de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Con el giro de los recursos para cancelar la obligación, el MHCP registrará un débito en la subcuenta 240208-Subvención por diferencial de compensación a refinadores o importadores de combustible de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

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

Teniendo en cuenta las características fundamentales de la información, la representación fiel implica que las descripciones de los hechos económicos sean completas, neutrales y libres de error y, así mismo, que se incluya toda la información necesaria para la comprensión de esta, evitando que la información presente errores u omisiones. En ese sentido, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) deberá velar por el cumplimiento de esta característica de tal forma que, en la medida que cuente con la información necesaria, se incorporen todos los hechos económicos en la información financiera de la entidad.

Adicionalmente, atendiendo los principios de la contabilidad pública, se deberá observar lo establecido en los principios de devengo y esencia sobre la forma, con el fin de que los hechos económicos, tanto derechos y obligaciones, sean reconocidos en el momento en que suceden, atendiendo la esencia económica independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

En ese sentido, el MHCP deberá evaluar sus obligaciones con base en los criterios de reconocimiento del pasivo, es decir, que las obligaciones presentes hayan surgido de eventos pasados y que, para liquidarlas, la entidad deba desprenderse de recursos que incorporen un potencial de servicio o beneficios económicos futuros y, adicionalmente, que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

Para el caso del diferencial de compensación a favor de los refinadores o importadores de combustible, se debe tener en cuenta que, según lo establecido en el Decreto 1068 de 2015, previo a la expedición de la resolución de liquidación, el Ministerio de Minas y Energía (MME) presenta al Comité Directivo del Fondo de Estabilización de Precios de Combustibles (FEPC) el valor de la posición neta de cada refinador y/o importador discriminando cada tipo de combustible a ser reconocido. Por lo anterior, una vez el Ministerio de Hacienda y Crédito Público tenga los elementos para la determinación de la obligación aplicará lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles, aun cuando no se haya expedido la resolución de liquidación por parte del MME.

En ese sentido, con el valor del diferencial de compensación a favor del refinador o importador de combustible, el MHCP debitará la subcuenta 542418-Subvención por diferencial de compensación a refinadores o importadores de combustible de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240208-Subvención por diferencial de compensación a refinadores o importadores de combustible de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. En caso de que exista alguna diferencia entre el valor originalmente reconocido por el MHCP y la resolución de liquidación emitida por el MME, el MHCP procederá a efectuar los registros pertinentes, con el propósito de ajustar el valor definitivo de la subvención.

Con el giro de los recursos para cancelar la obligación, el MHCP registrará un débito en la subcuenta 240208-Subvención por diferencial de compensación a refinadores o importadores de combustible de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000031351 DEL 05-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	<b>SUBTEMAS</b>	Tratamiento contable y cuentas a utilizar por la ADRES cuando le reintegran recursos apropiados o reconocidos sin justa causa actualizados al IPC.

Doctora  
MARÍA MARGARITA BRAVO ROBAYO  
Coordinadora Grupo de Contabilidad  
Administradora de los Recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud-ADRES  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002393-2, el día 26 de junio de 2019, en la cual solicita el tratamiento contable y las cuentas a utilizar por la Entidad cuando le reintegran recursos apropiados o reconocidos sin justa causa actualizados al IPC, conforme lo señala el Artículo 7 de la Ley 1949 de 2019, que modificó el Decreto Ley 1281 de 2002 en su Artículo 3.

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

**CONSIDERACIONES**

La Ley 1949 de 2019, por la cual se adicionan y modifican algunos artículos de las leyes 1122 de 2007 y 1438 de 2011, y se dictan otras disposiciones, decreta:

“ARTÍCULO 7o. Modifíquese el artículo 3o del Decreto Ley 1281 de 2002, el cual quedará así:

Artículo 3o. Reintegro de recursos apropiados o reconocidos sin justa causa. Cuando la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES) o quien haga sus veces o cualquier entidad o autoridad pública que en el ejercicio de sus competencias o actividades como participante o actor en el flujo de recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud detecte que se presentó apropiación sin justa causa de los mismos, solicitará la aclaración del hallazgo a la persona involucrada, para lo cual remitirá la información pertinente, analizará la respuesta dada por la misma y, en caso de establecer que se configuró la apropiación o reconocimiento sin justa causa de recursos,

ordenará su reintegro, actualizado al Índice de Precios al Consumidor, IPC, dentro de los plazos establecidos por el Ministerio de Salud y Protección Social.

Una vez quede en firme el acto administrativo que ordena el reintegro, de conformidad con el procedimiento definido, la ADRES o quien haga sus veces o cualquier entidad o autoridad pública que, en el ejercicio de sus competencias o actividades como participante o actor en el flujo de recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, compensará su valor contra los reconocimientos que resulten a favor del deudor por los diferentes procesos que ejecuta ante la entidad. En todo caso, los valores a reintegrar serán actualizados con el Índice de Precios al Consumidor (IPC).

Cuando la apropiación o reconocimiento a que alude este artículo sea evidenciada por el actor que recibe los recursos, este deberá reintegrarlos actualizados con el Índice de Precios al Consumidor (IPC), en el momento en que detecte el hecho.

En los casos en que la ADRES o quien haga sus veces o la autoridad o entidad pública que en el ejercicio de sus competencias o actividades como participante o actor en el flujo de recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud identifique en el proceso de reintegro actos u omisiones presuntamente constitutivas de infracciones de las normas del Sistema, informará de manera inmediata y con las pruebas correspondientes a la Superintendencia Nacional de Salud, para que adelante las investigaciones administrativas a que haya lugar. (...)” (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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud

del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado por la Resolución 135 de 2018 y sus modificaciones, señala:

#### “1.4. Reintegros

Cuando la EPS o EOC deba reintegrar, a la ADRES, recursos por pago de lo no debido, la ADRES debitará la subcuenta 132103-Reintegros de la cuenta 1321-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5122-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el gasto fue reconocido en el mismo periodo, o la subcuenta 411609-Reintegros de la cuenta 4116-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el gasto fue reconocido en periodos anteriores.

Por su parte, la EPS o EOC debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el ingreso fue reconocido en el mismo periodo, o la subcuenta 561324-Reintegros a la ADRES, a las entidades territoriales o a los fondos de salud descentralizados de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el ingreso fue reconocido en periodos anteriores, y acreditará la subcuenta 247510-Reintegros a la ADRES, a las entidades territoriales o a los fondos de salud descentralizados de la cuenta 2475-RECURSOS RECIBIDOS DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Con el recaudo, la ADRES debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132103-Reintegros de la cuenta 1321-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. Por su parte, la EPS o EOC debitará la subcuenta 247510-Reintegro a la ADRES, a las entidades territoriales o a los fondos de salud descentralizados de la cuenta 2475-RECURSOS RECIBIDOS DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (...)

#### 2.1.7. Reintegros (...)

Adicionalmente, cuando el beneficiario del reintegro sea la ADRES, la entidad territorial o el Fondo de Salud descentralizado debitará la subcuenta 442104-Recursos para la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 4421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el ingreso fue reconocido en el mismo periodo, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso fue reconocido en periodos anteriores, y acreditará la subcuenta 190806-

Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la ADRES debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD y acreditará la subcuenta 542104-Recursos para la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 5421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si el gasto fue reconocido en el mismo periodo, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto fue reconocido en periodos anteriores.” (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:

“1321-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los derechos de cobro por concepto de recursos destinados a la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Esta cuenta es de uso exclusivo de la Unidad de Recursos Administrados-ADRES. (...)

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. (...)

2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD

#### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos de propiedad de las entidades territoriales, que de conformidad con las disposiciones legales vigentes administra la Entidad Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, tales como, los provenientes del sistema general de participaciones y del monopolio de juegos de suerte y azar. (...)

#### 4116-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos por concepto de recursos destinados a la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Esta cuenta es de uso exclusivo de la Unidad de Recursos Administrados-ADRES. (...)

#### 4802-FINANCIEROS

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad que provienen de instrumentos financieros, excepto los que se clasifiquen como inversiones en entidades controladas, asociadas o negocios conjuntos, efectuados en moneda nacional o extranjera. Así mismo, representa el valor de los ingresos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo de los activos que respaldan beneficios posempleo.

La subcuenta Rendimientos de cuentas por cobrar al costo se afectará por los intereses originados en dichas cuentas siempre que estos no deriven de la mora en el pago de la obligación. (...)

#### 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. (...)

#### 5122-RECURSOS DESTINADOS A LA FINANCIACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

##### DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los gastos, con cargo a los recursos destinados a la financiación del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Esta cuenta es de uso exclusivo de la Unidad de Recursos Administrados-ADRES. (...)



## 5421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

## DESCRIPCIÓN

Representa el valor de los recursos transferidos por la ADRES a las entidades territoriales o fondos de salud descentralizados y por el Ministerio de Salud y Protección Social a la ADRES, para financiar la seguridad social en salud." (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, el reconocimiento que efectuará la ADRES por los valores correspondientes a recursos apropiados o reconocidos sin justa causa que le son reintegrados por parte de las EPS, EOC, entidades territoriales o fondos de salud descentralizados, será el indicado en el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud para los reintegros. Si el reintegro lo efectúa una EPS o EOC se aplicará lo señalado en el numeral 1.4, pero si el reintegro proviene de una entidad territorial o un fondo de salud descentralizado el numeral a aplicar es el 2.1.7 del procedimiento antes mencionado.

Ahora bien, conforme al artículo 7 de la Ley 1949 de 2019 se señala que los valores a reintegrar deben ser actualizados con el IPC, para ello la ADRES reconocerá este ajuste al momento de quedar en firme el acto administrativo, debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 480226-Rendimientos por reajuste monetario, de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Adicionalmente, compensará la cuenta por cobrar con los saldos que existan a favor del deudor por la ejecución de los diferentes procesos ante la ADRES.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000032451 DEL 12-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los patrimonios autónomos de remanentes.

Doctora  
 NOHORA MARTÍNEZ MARTÍNEZ  
 Coordinadora Grupo de Contabilidad  
 Ministerio de Comercio, Industria y Turismo  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002494-2 del 08 de julio de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“1. Mediante la expedición del Decreto 2590 de 2003, el Gobierno Nacional ordenó la disolución y liquidación del INSTITUTO DE FOMENTO INDUSTRIAL (en adelante IFI), entidad que otrora se encontraba vinculada al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (en adelante Mincomercio).

2. Que para garantizar el pago de su pasivo pensional presente, futuro y contingencias el IFI suscribió con la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A.-FIDUCOLDEX, los siguientes Contratos de Fiducia Mercantil c: (i) Contrato 261 de septiembre 11 de 2007; (ii) Contrato 059 de junio 05 de 2009 y (iii) Contrato 061 de junio 12 de 2009.

3. Que la finalidad de los precitados Contratos de Fiducia Mercantil, no es otra diferente que la atención de las obligaciones laborales-pensionales y de otra índole, relacionadas y/o derivadas de las extintas IFI, Álcalis y Concesión de Salinas.

4. Que, el documento de cesión de dichos acuerdos de voluntades, prevé que el IFI en liquidación cede al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo las posiciones contractuales que como fideicomitente le correspondían dentro de los referidos contratos de fiducia mercantil, en razón a que ante el inminente cierre del proceso liquidatorio del IFI en liquidación y, la consecuente terminación de su existencia legal, era preciso que el

Mincomercio, como entidad pública a la cual se encontraba vinculado el IFI, ocupara su posición contractual en los mismos.

5. Que de acuerdo con lo establecido en el documento de Cesión de los Contratos de Fiducia Mercantil antes señalados, 261/2007, 059 y 061 de 2009, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, tomó las posiciones contractuales en calidad de fideicomitente.

6. Que sin perjuicio de lo anterior, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo asume la calidad o condición de fideicomitente cesionario, única y exclusivamente para efectos de impartir las instrucciones que sean necesarias para la correcta administración de los citados fideicomisos; velar por que efectivamente se cumpla la finalidad para la cual fueron constituidos; realizar las modificaciones que se requieran en pro de la consecución de ese propósito u objetivo; proceder a la terminación y liquidación de los mismos; exigir el cumplimiento de las garantías y demás seguridades previstas en los contratos en caso de incumplimiento, así como ejercer todos los derechos derivados e inherentes a la posición de fideicomitente que le fue cedida.

7. Que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo por el hecho de ser fideicomitente cesionario de dichos contratos, no puede ser considerado como sucesor a ningún título del IFI en Liquidación; así como tampoco, continuador del proceso liquidatorio del cual fue objeto dicha entidad.

8. Que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo por el hecho de ser fideicomitente cesionario de dichos contratos, no asumirá la calidad de parte o tercero que tiene el IFI en los procesos judiciales, arbitrales o administrativos objeto de la administración de dichos patrimonios, entendiéndose expresamente que tampoco opera respecto de los mismos las subrogación o cesión, sucesión procesal, o asunción de las obligaciones que le correspondían exclusivamente al IFI.

9. Que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo por el hecho de ser fideicomitente cesionario de dichos contratos, no puede ser considerado como: a) sucesor de obligaciones contingentes que no fueron reclamadas o rechazadas en desarrollo del proceso liquidatorio del IFI en Liquidación, b) Sujeto obligado a la subrogación de pasivos insolutos que no fueron reclamados o reconocidos del proceso liquidatorio, c) deudor solidario o subsidiario de cualquier tipo de obligación que se considere tener en contra del IFI, sea que haga o no parte de la finalidad de los citados fideicomisos, d) sustituto patronal del IFI y, e) sujeto pasivo de demandas o reclamaciones atinentes a asuntos relacionados con el IFI.

10. Que en los contratos fiduciarios descrito se establecieron de forma clara las reglas para la entrega de remanentes, señalándose que FIDUCOLDEX distribuirá los mismos entre los accionistas del IFI en Liquidación, de acuerdo a su participación accionaria una vez cumplida

la finalidad de cada uno de los contratos, con excepción de los remanentes atribuibles a la subcuenta de Beneficios de Pacto del contrato 061/2009, los cuales se entregarán a quien determine el Fideicomitente (el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo).

11. Que de acuerdo con lo anterior, los accionistas del IFI eran las personas jurídicas y vehículos fiduciarios que se describen a continuación y en las siguientes proporciones porcentuales:

ACCIONISTA	% DE PARTICIPACIÓN
BANCO DE COMERCIO EXTERIOR	0.01251056%
MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO	1.71573709%
PATRIMONIO AUTÓNOMO PAR BCH	0.00001622%
FONDO DE GARANTÍAS DE INSTITUCIONES FINANCIERAS	98.27172594%
BANCO DE LA REPÚBLICA	0.00001018%
FONDO COMÚN FRACCIÓN DE ACCIONES	0.00000000%

De conformidad con todo lo señalado en precedencia, nos permitimos elevar a Ustedes, las siguientes:

#### CONSULTAS:

- ¿Teniendo en cuenta el contexto anterior, los derechos fiduciarios derivados de los referidos Fideicomisos, deben ser reconocidos en su totalidad por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo como fideicomitente cesionario?, o, ¿éstos deben ser reconocidos proporcionalmente por parte de cada uno de los accionistas de la extinta IFI, de acuerdo con sus porcentajes de participación accionaria?
- En caso de que Mincomercio deba continuar reconociendo estos recursos, en el momento de su liquidación, ¿qué afectación contable se debe realizar; reconocer un gasto o disminuir el patrimonio?
- En el evento que Mincomercio no deba reconocer estos recursos por favor indicar cuál debería ser la afectación contable para: a) ajustar los derechos en fideicomiso que actualmente se tiene reconocidos; b) tratamiento contable para actualizarlos y c) registro contable que se debe al momento de liquidar y distribuir remanentes”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 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 ese sentido, mediante la Resolución 386 de 2018 se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. El artículo 5 de dicho procedimiento establece:

“ARTÍCULO 5º. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, con el siguiente texto:

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.

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. 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.

### 1. 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.

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.

(...)

## 1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se 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.

(...)

### 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.

(...)

#### 1.2.1.3. 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.

(...)

#### 1.2.4. Restitución de remanentes de patrimonios autónomos

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos a la entidad en cuyo favor se ha constituido el fideicomiso. El registro contable se efectuará debitando las subcuentas de las cuentas que correspondan del grupo de activos que se restituyan 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. A partir de este registro se aplicarán las normas que correspondan según el activo que se trate.

La restitución de recursos del plan de activos para beneficios posempleo se registrará debitando las subcuentas de las cuentas que correspondan del grupo de activos que se

restituyan y acreditando la subcuenta de 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Si el valor de los activos restituidos difiere del valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará 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 LOS EMPLEADOS.

Adicionalmente, tratándose de la fiducia de garantía, la restitución de los bienes se registrará debitando la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 830102-Derechos de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

(...)

#### 1.2.6. Patrimonios autónomos de remanentes

De conformidad con las disposiciones legales vigentes, a la terminación del plazo de liquidación de una entidad pública se puede constituir una fiducia mercantil para transferir los activos remanentes de la liquidación, con el fin de que se enajenen y su producto se destine a pagar los pasivos y contingencias a cargo de la entidad liquidada.

Una vez extinguida la entidad en liquidación, que dio origen al patrimonio autónomo de remanentes, las funciones del fideicomitente son asumidas por la entidad que se defina en el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación.

Cuando la entidad que asuma las funciones de fideicomitente sea distinta de la entidad que controla los recursos, el fideicomitente debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración-Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Por su parte, la entidad que tiene el control de los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En el caso en el que el fideicomitente tenga el control de los recursos, efectuará únicamente el registro contable enunciado en el párrafo anterior” (Subrayado fuera del texto).



## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

- ¿Teniendo en cuenta el contexto anterior, los derechos fiduciarios derivados de los referidos Fideicomisos, deben ser reconocidos en su totalidad por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo como fideicomitente cesionario?, o, ¿éstos deben ser reconocidos proporcionalmente por parte de cada uno de los accionistas de la extinta IFI, de acuerdo con sus porcentajes de participación accionaria?

De acuerdo con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 de 2018, 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 y, adicionalmente, señala que en algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

En ese sentido, las entidades que tenían participación en el INSTITUTO DE FOMENTO INDUSTRIAL (IFI) y que ahora tienen participación del patrimonio autónomo de liquidación, deberán definir cuál de las entidades tiene el control sobre estos recursos evaluando aspectos como el reconocimiento de las obligaciones laborales derivadas de la liquidación del IFI, la toma decisiones sobre la destinación de los recursos, entre otros.

Ahora bien, si como resultado de la evaluación se llega a la conclusión que cada entidad mantiene el control en proporción al porcentaje de participación accionario, aplicarán lo dispuesto en la Resolución 386 de 2018 según la cual cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, aplicarán el procedimiento a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.

- En caso de que Mincomercio deba continuar reconociendo estos recursos, en el momento de su liquidación, ¿qué afectación contable se debe realizar; reconocer un gasto o disminuir el patrimonio?

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos a la entidad en cuyo favor se ha constituido el fideicomiso. En el caso en el que se liquide el patrimonio autónomo, y resulten recursos remanentes, el registro contable se efectuará debitando las subcuentas de las cuentas que correspondan del grupo de activos que se restituyan a la entidad y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Cuando la restitución de recursos corresponda al plan de activos para beneficios posempleo se registrará debitando las subcuentas de las cuentas que correspondan del grupo de activos que se restituyan y acreditando la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Si el valor de los activos restituidos difiere del valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará 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 LOS EMPLEADOS.

- En el evento que Mincomercio no deba reconocer estos recursos por favor indicar cuál debería ser la afectación contable para: a) ajustar los derechos en fideicomiso que actualmente se tiene reconocidos; b) tratamiento contable para actualizarlos y c) registro contable que se debe al momento de liquidar y distribuir remanentes.

De conformidad con las disposiciones legales vigentes, a la terminación del plazo de liquidación de una entidad pública se puede constituir una fiducia mercantil para transferir los activos remanentes de la liquidación, con el fin de que se enajenen y su producto se destine a pagar los pasivos y contingencias a cargo de la entidad liquidada.

Una vez extinguida la entidad en liquidación, que dio origen al patrimonio autónomo de remanentes, las funciones del fideicomitente son asumidas por la entidad que se define en el acto que ordene la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación.

Cuando la entidad que asuma las funciones de fideicomitente sea distinta de la entidad que controla los recursos, el fideicomitente debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración-Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Por su parte, la entidad que tiene el control de los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. En adelante, aplicará lo correspondiente al capítulo de fiducia mercantil del procedimiento establecido en la Resolución 386 de 2018.

En el caso en el que el fideicomitente tenga el control de los recursos, efectuará únicamente el registro contable enunciado en el párrafo anterior.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000033811 DEL 13-08-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los recursos entregados en administración a otras entidades públicas.

Doctora  
 FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ  
 Subdirectora Financiera  
 Departamento Nacional de Planeación  
 Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002546-2 del 11 de julio de 2019, en la cual solicita concepto "...para determinar el tratamiento contable de los recursos entregados en administración a En Territorio en virtud del Acuerdo de Préstamo B1RF8320-CO suscrito entre el Departamento Nacional de Planeación (DNP) y el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE) ahora En Territorio, para la ejecución del proyecto Fortalecimiento de las Entidades Territoriales.

Para reconocer contablemente la ejecución de los recursos entregados en administración a En Territorio, es necesario establecer si se debe crear una cuenta por cobrar en el DNP, en el caso de que a un proveedor a quien no se le practico las debidas retenciones o dicho valor, haría parte de los Recursos Entregados en Administración...". Lo anterior en el marco de lo establecido en la Resolución 386 de 2018.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

### CONSIDERACIONES

El 12 de noviembre de 2015, el Departamento Nacional de Planeación (DNP) y el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE) suscriben el acuerdo subsidiario para la ejecución del proyecto de fortalecimiento de las entidades territoriales, el cual tiene como objeto establecer las condiciones generales bajo las cuales FONADE, en el marco de la línea de negocios denominada Gestión de Proyectos, prestará el servicio de asistencia técnica al

DNP para la ejecución del proyecto “Fortalecimiento de las Entidades Territoriales” el cual es financiado con recursos del Acuerdo de Préstamo BIRF 8320-CO, suscrito entre la República de Colombia y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento el 24 de diciembre de 2013, y de conformidad con lo establecido en los documentos del proyecto: Acuerdo de Préstamo y Manual Operativo del Proyecto.

El artículo II del acuerdo mencionado, señala las obligaciones de FONADE entre las cuales establece:

“(…)

2.1 Proporcionar asistencia técnica, financiera, jurídica y administrativa, así como apoyo en el control y supervisión de los contratos que se deriven del Acuerdo de Préstamo BIRF 8320-CO a que haya lugar, para el adecuado desarrollo del proyecto denominado “Fortalecimiento de las Entidades Territoriales”, hasta la terminación del presente acuerdo.

(…)

2.5 Realizar la administración financiera del proyecto de acuerdo con lo establecido en el Acuerdo de Préstamo, en el Manual Operativo y demás documentos en donde se establezcan lineamientos y procedimientos en la materia.

2.6 Registrar y controlar en cuentas contables y bancarias independientes los recursos objeto del presente Acuerdo.

2.7 Reintegrar a la Dirección General del Tesoro, en la cuenta que el DNP señale, los rendimientos financieros de los recursos administrados que se generen en las cuentas bancarias

(…)” (Subrayado fuera del texto).

En ese mismo sentido, el artículo III del acuerdo menciona como obligaciones del DNP las siguientes:

“(…)

3.2 Ejercer la supervisión y seguimiento a las labores que desarrolle FONADE en cumplimiento de sus responsabilidades.

3.3 Entregar a FONADE los recursos a que se refiere el Artículo IV del presente Acuerdo, en la oportunidad y forma allí establecidas, los cuales serán destinados por FONADE a cubrir los costos operativos, logísticos, técnicos, administrativos, de los bienes y servicios necesarios para cumplir con el objeto del Acuerdo Subsidiario

(...)” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el artículo IV establece el valor de los recursos destinados al convenio y señala:

“4.1 que “El DNP transferirá a FONADE hasta el valor de USD\$ 67.500.000 en su equivalente en pesos colombianos provenientes del Acuerdo de Préstamo a una cuenta independiente, la cual se alimentará con cargo a las apropiaciones anuales asignadas y al Programa Anual Mensualizado de Caja — PAC, y bajo los términos y condiciones de desembolsos acordados entre el DNP y el Banco Mundial en el Acuerdo de Préstamo. Estos recursos no se constituirán como parte del patrimonio de FONADE.”

(...)

4.2 Por la ejecución del proyecto de “Fortalecimiento de las Entidades Territoriales, FONADE facturará al DNP hasta un valor de US\$ 5.062.000 por concepto de costos operativos hasta del 7.5%, de acuerdo con la ejecución del proyecto. Valor que será facturado por FONADE trimestralmente. Para todos los eventos, el valor del IVA que facturen los proveedores y prestadores de servicios, están incluidos en el valor total de los costos” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, el artículo VI estableció que “El DNP será titular de todos los derechos de propiedad respecto de los títulos, derechos de autor, patente, u otro derecho de propiedad intelectual de la información, trabajos o información digitalizados o físicos, adquiridos en ejecución del proyecto con recursos del crédito y conforme con este Acuerdo.

El DNP será titular de todos los derechos de propiedad de los equipos, los suministros y otros bienes adquiridos en ejecución del proyecto con recursos del Acuerdo de Préstamo BIRF 8320-CO” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió 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 ese sentido, mediante la Resolución 386 de 2018 se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. El artículo 5 de dicho procedimiento establece:

“(…)

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.

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. 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.

(…)

### 3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

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.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

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.

(…)

### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

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 o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, 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.

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.

(...)

### 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a otra entidad, que se mantengan en efectivo, se registrarán debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, 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.

Adicionalmente, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

### 3.4. Comisiones

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



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

Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, tratándose de los recursos del plan de activos para beneficios a los empleados, la respectiva subcuenta de Efectivo y equivalentes al efectivo o 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, según corresponda.

La entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

### 3.5. Restitución de recursos entregados en administración

Con la restitución de los recursos, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)” (Subrayado fuera 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 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 del texto).

## CONCLUSIONES

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

De acuerdo con lo definido en el contrato suscrito entre el DNP y FONADE, el DNP deberá aplicar lo definido en el numeral 3 del artículo 5 de la Resolución 386 de 2018 emitida por la CGN, para efectos de realizar los registros contables de los recursos entregados en administración a FONADE.

En ese sentido, se debe tener en cuenta que el DNP, como entidad que controla los recursos, registrará el efectivo entregado en administración como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros y, adicionalmente, registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre FONADE sobre la ejecución de dichos recursos.

Por lo anterior, en el caso de que a un proveedor no se le haya practicado las debidas retenciones será el DNP quien registrará la respectiva cuenta por cobrar, teniendo en cuenta que será esta entidad la que deberá incorporar en la información financiera todos los hechos económicos derivados de la administración de los recursos.

Ahora bien, es importante aclarar que de acuerdo con lo establecido en el numeral 4.2 del artículo IV del contrato suscrito entre el DNP y FONADE, esta última como entidad administradora facturará al DNP por concepto de costos operativos, los cuales deberán ser reconocidos por parte del DNP como gastos de la entidad derivados de la ejecución de los recursos entregados en administración.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000033821 DEL 13-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Indicadores financieros referidos en la Resolución N° 193 de 2016

Doctora  
DORA MERCEDES RINCÓN SÁNCHEZ  
Directora Administrativa División de Contabilidad  
Consejo Superior de la Judicatura  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950002448-2, del día 28 de junio de 2019, en la cual se señala:

“El Consejo Superior de la Judicatura, organismo creado por la Constitución Nacional de 1991, artículos 254 a 257, reglamentada por la Ley 270 de 1996, “Ley Estatutaria de la Administración de Justicia”, es el máximo órgano administrativo de la Rama Judicial, cuenta con autonomía patrimonial, y se financia con recursos provenientes del Presupuesto Nacional y en una mínima proporción con Fondos Especiales definidos por la ley 1743 de 2014, recursos administrados en su totalidad por la Dirección del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En concordancia con la ley 1314 de 2009 la Contaduría General de la Nación, en el marco de sus competencias constitucionales y legales emitió la Resolución 193 del 5 de Mayo de 2016 mediante la cual incorporó en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el “Procedimiento para la evaluación del Control Interno Contable”, el cual fue aplicado por la Unidad de Auditoría Interna del Consejo Superior de la Judicatura, sobre la vigencia 2018, haciendo la siguiente recomendación:

“Con relación al sistema de indicadores financieros, incluir nuevas mediciones partiendo de la información contable, dado que medir el avance o retroceso en el logro de un determinado objetivo, en un periodo de tiempo, ayuda a que se puedan tomar mejores decisiones e implementar acciones correctivas o preventivas. En caso de que no se considere de utilidad la formulación de indicadores con información contable, se sugiere elevar consulta a la Contaduría General de la Nación”

Dicha observación se realizó en razón a la “Evaluación Cuantitativa” establecida en el numeral 26, y los subnumerales 26.1 y 26.2, del Cuestionario al Control Interno Contable, al cual la División de Contabilidad de la DEAJ proporciono las siguientes respuestas:

(...)

Como quiera que en el cuestionario de Control Interno Contable se pide a la Auditoría Interna evaluar sobre la existencia, pertinencia y fiabilidad de indicadores, para analizar e interpretar la realidad financiera de la entidad y con el propósito de definir y aplicar un lineamiento para la Entidad, pregunto.

1. ¿A qué tipo de indicadores financieros hace referencia la resolución 193 de 2016, en consideración a que resultan inocuos los indicadores de liquidez porque la entidad no administra su efectivo; los de rotación de inventarios por no corresponder con el objeto de la Rama Judicial; los de rentabilidad y autonomía financiera, por ser el servicio de justicia un servicio a cargo del estado de naturaleza gratuita; los de rotación de cartera porque la entidad cobra multas altamente incobrables, impuestas por los despachos judiciales, no escogiendo sus “clientes”, ni teniendo una política de créditos sobre la cual hacer análisis?

2. ¿En caso de considerarse obligatorio el uso de indicadores financieros con qué frecuencia deber aplicarse?”

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

## **CONSIDERACIONES**

La Resolución N° 193 del 05 de mayo de 2016, emitida por la CGN y por medio de la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en los siguientes numerales establece:

### “1. ASPECTOS GENERALES

(...)

#### 1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen

razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

## 1.2. Objetivos del control interno contable

Son objetivos del control interno contable, los siguientes:

(...)

c) Verificar la efectividad de las políticas de operación para el desarrollo de la función contable y comprobar la existencia de indicadores que permitan evaluar permanentemente la gestión y los resultados de la entidad.

(...)

## 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.

(...)

### 3.3. Establecimiento de acciones de control

Los controles asociados al proceso contable son todas las medidas que implementa la entidad con el objetivo de mitigar o neutralizar los factores de riesgo que pueden llegar a afectar el proceso contable y, por consiguiente, la calidad de los estados financieros.

Las acciones de control constituyen los mecanismos o actividades inherentes a las etapas que conforman los procesos y que están dirigidas a reducir, transferir, compartir o aceptar aquellos eventos que pueden inhibir la ejecución adecuada del proceso contable y el logro de sus objetivos.

Para la existencia y efectividad de los controles para el proceso contable y el sistema de contabilidad, dependiendo de la complejidad de las entidades, se deberán considerar, como mínimo, los siguientes aspectos específicos en cada una de las etapas del proceso contable:

3.3.1. Controles asociados al cumplimiento del marco normativo, a las etapas del proceso contable, a la rendición de cuentas y a la gestión del riesgo de índole contable

(...)

### ETAPAS DEL PROCESO CONTABLE

(...)

## REVELACIÓN

### PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

36. Establecer indicadores pertinentes para realizar los análisis e informar adecuadamente la situación, resultados y tendencias en la gestión de la entidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIÓN

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

Adicional a la formulación y aprobación de las políticas contables, las entidades contables públicas también deben formular y aprobar políticas de operación dispuestas para facilitar la ejecución del proceso contable, las cuales deben asegurar y precisar, entre otros aspectos, la forma como fluye la información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, los mecanismos para garantizar la sostenibilidad del sistema contable y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

Así las cosas, el Consejo Superior de la Judicatura deberá crear una política operativa relacionada con el análisis e interpretación de la información contable, donde se establezca los diferentes indicadores útiles a la entidad, para evaluar permanentemente la gestión y los resultados, y obtener la calificación a que se refiere el informe anual de evaluación del control interno contable a enviar a la CGN.

Los indicadores que la entidad formule deberán ser consonantes con la complejidad y particularidad de las operaciones que la misma realice, y con el sector al cual pertenece, por lo tanto, podría la entidad considerar entre otros, indicadores para analizar la situación de tesorería o la capacidad de pago en el inmediato plazo, el respaldo que tienen las obligaciones en los activos corrientes o efectuar relaciones entre diferentes magnitudes del gasto.

Es de precisar que, la CGN no realiza evaluación financiera a las entidades que remiten información, razón por la cual, la Resolución N° 193 de 2016 no determina los indicadores que las entidades deben aplicar y la frecuencia de su utilización.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000033961 DEL 14-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los rendimientos financieros generados en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios.

Doctora  
NELCY MALDONADO BALLÉN  
Coordinadora G.I.T. Administrativo y Financiero  
Agencia Nacional de Infraestructura  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002588-2 del 16 de julio de 2019, en la cual solicita concepto sobre los siguientes hechos:

“1. La Agencia Nacional de Infraestructura, antes INCO, suscribió los contratos de concesión No 001 del 14 de enero de 2010, No 002 del 14 enero de 2010 y No 007 del 4 de agosto de 2010 con Concesionaria Ruta del Sol SAS., Consorcios Vial Helios y Yuma Concesionaria S.A., respectivamente (Contratos de concesión en CD Adjunto).

2. El objeto de los contratos, en mención, es el otorgamiento de una concesión para que, de conformidad con lo previsto en el numeral 4 del artículo 32 de la ley 80 de 1993, los concesionarios, por su cuenta y riesgo realice actividades como: elaborar los diseños, financiar, obtener Licencias Ambientales y demás permisos, adquirir los predios, rehabilitar, construir, mejorar, operar y mantener el Sector. (Contratos de Concesión SECCIÓN 1.02.).

3. Los recursos que aporte la Nación y el concesionario para el desarrollo del contrato son administrados por un patrimonio autónomo, cuyo fideicomitente es el concesionario, pueden existir diferentes beneficiarios de las subcuentas y cuentas que designe el concesionario, sin embargo, el único beneficiario de la cuenta Aportes INCO, junto con las subcuentas que la conforman, es la Agencia. (Contratos de Concesión CAPITULO III, SECCIÓN 3.01, SECCION 3.02 literal (a)).



4. El patrimonio autónomo está dividido por la Cuenta Aportes INCO (hoy Agencia Nacional de Infraestructura y la Cuenta Aportes Concesionario:

- La cuenta Aportes INCO está conformada por subcuentas cuya constitución depende del contrato: Subcuenta de Interventoría; Subcuenta de Supervisión Aérea; Subcuenta de Divulgación y Subcuenta de Soporte Contractual.

- La cuenta Aportes Concesionario como mínimo debe estar compuesta por la subcuenta de predios. (Contratos de Concesión CAPITULO III, SECCIÓN 3.02 literales (b), (c), (d)).

5. Las subcuentas Interventoría, Divulgación y Soporte Contractual se crean con la suscripción del Contrato de Fiducia Mercantil, se fondean con los recursos de la Cuenta Aportes Concesionario, los recursos excedentes temporales se podrán invertir en los términos del Decreto 1525 de 2008 y los rendimientos de estas subcuentas deben ser girados cada tres meses al INCO (Ahora Agencia Nacional de Infraestructura). (Contratos de Concesión No. 001 y No 002 del 2010 CAPÍTULO III, SECCIÓN 3.02 literal (d) enunciado (y), contrato de concesión No. 007 de 2010 CAPITULO III, SECCIÓN 3.02 literal (d) ordinales (y) y (vi)) y Otrosí No 2, numeral Quinto del Acuerdo, en CD adjunto).

Por lo anterior expuesto, de manera atenta, se solicita concepto bajo la normativa vigente en el que se detalle el tratamiento contable que se debe realizar para el reconocimiento de los rendimientos que se generen en las subcuentas de la cuenta Aportes INCO (ahora ANI) en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios, considerando que estas subcuentas son fondeadas por los concesionarios y los rendimientos son girados por los patrimonios autónomos en las subcuentas bancarias de la Agencia, con la periodicidad establecida”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, que 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 ese sentido, mediante la Resolución 602 de 2018 se incorpora, en el 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. El numeral 8 del artículo 6 de dicho procedimiento establece:

“8. RENDIMIENTOS SOBRE LOS RECURSOS ENTREGADOS POR LA ENTIDAD CONCEDENTE EN LOS PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS.

La entidad concedente registrará los rendimientos sobre los recursos entregados en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios con débito en la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS y un crédito en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Con el traslado de los recursos del patrimonio autónomo constituido por los concesionarios a la entidad concedente o a la tesorería centralizada se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y se acreditará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS. Por su parte, la tesorería centralizada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720- OPERACIONES DE ENLACE”.

Adicionalmente, mediante la misma Resolución, se incorporó en el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS, cuya descripción establece que “Representa los recursos en efectivo que controla la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios, los cuales provienen de recursos entregados por la entidad concedente, de manera directa o a través de la tesorería centralizada; de los rendimientos de dichos recursos; y de los recursos que le sean transferidos a la entidad concedente” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

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

De conformidad con lo establecido en la Resolución 602 de 2018 por la que se incorpora el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, la entidad concedente, en este caso la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI), registrará los rendimientos sobre los recursos entregados en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios con débito en la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS y un crédito en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Posteriormente, con el traslado de los recursos del patrimonio autónomo constituido por los concesionarios a la ANI o a la tesorería centralizada se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y se acreditará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000036761 DEL 23-08-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Creación de comités relacionados con temas contables

Señor  
JAVIER MORALES  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002731-2, del día 31 de julio de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

1. Qué clase de comités debe tener una alcaldía en relación con el tema contable
2. Con qué frecuencia se debe reunir dichos comités
3. Qué decreto o similar existe al respecto
4. Qué características debe tener un comité de bajas
5. Qué resolución o decreto hay respecto a los comités de bajas
6. Cómo aplica el comité de bajas

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

**CONSIDERACIONES**

El numeral 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

El numeral 3.2.2. del Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y además, establece que pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

En este sentido, las entidades al constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, establecerán sus funciones, integrantes, frecuencia de sesiones, entre otros asuntos, de acuerdo a las características y necesidades de estas.

En atención a que dicho comité funge como una instancia asesora que coadyuva en el proceso contable, las entidades pueden asignarle funciones relacionadas con el saneamiento contable y la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel, teniendo presente que la asignación de dichas funciones, como ya se mencionó, es de carácter potestativo más no imperativo.

Ahora bien, las entidades deben adelantar las actividades de depuración de las cifras y saneamiento contable, de conformidad con el numeral 3.2.15 del procedimiento en mención, para lo cual 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 el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000039951 DEL 02-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro opcional en cuentas de orden de obras de infraestructura entregadas y legalizadas debidamente, las cuales se desarrollan a través de convenios o contratos con Entes Territoriales en el desarrollo de su cometido estatal y con recursos administrados a través de patrimonios autónomos.

Doctor

CESAR AUGUSTO BARRETO RODRIGUEZ

Coordinador GIT Contabilidad

Departamento Administrativo para la Prosperidad Social

Bogotá D.C.

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002761-2 del 02 de agosto de 2019, en la cual solicita concepto sobre la obligatoriedad o no del registro en cuentas de orden del valor total de obras de infraestructura entregadas y legalizadas debidamente, las cuales se desarrollan a través de convenios o contratos con Entes Territoriales en el desarrollo de su cometido estatal y con recursos administrados a través de patrimonios autónomos. Lo anterior, teniendo en cuenta que, como producto de la auditoría financiera para la vigencia 2018, la Contraloría General de la República efectuó observaciones sobre el registro posterior de dichas obras.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

#### CONSIDERACIONES

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 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.

Mediante la Resolución 386 de 2018, la CGN incorporó en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, el cual estableció:

“1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

(...)

1.1.2. Fiducia de administración y pagos

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

(...)

1.1.2.2. Administración y venta de bienes

Cuando el encargo fiduciario se constituya para la administración o venta de bienes, estos continuarán registrados en la entidad que los entrega en administración en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Si el negocio fiduciario se efectúa con el propósito de vender los bienes y la sociedad fiduciaria efectúa la venta, la entidad debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por el valor efectivamente recibido por la venta, y disminuirá el saldo de la subcuenta de la cuenta que identifique el activo vendido del grupo 15-INVENTARIOS, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o de la cuenta 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN, así como la depreciación y el deterioro, acumulados. La diferencia se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, según corresponda. Para el caso de los inventarios, se aplicará lo definido en la respectiva norma.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

(...)



### 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” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, mediante el Concepto 2018230002257-1 del 11 de abril de 2018 emitido por la CGN, se dio alcance y modificó el Concepto 2018200001576-1 del 27 de febrero de 2018, y se estableció que “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”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorpora el grupo de cuenta 83-DEUDORAS DE CONTROL, cuya descripción señala que “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). Adicionalmente, dicho grupo contiene la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN la cual establece en la descripción que “Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos”.

## CONCLUSIONES

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

Según lo establecido en el Procedimiento de recursos entregados en administración incorporado mediante la Resolución 386 de 2018, en los encargos fiduciarios de administración y pagos en los que se administran bienes, estos continuarán registrados en la entidad que los entrega en administración en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Por su parte, en el caso de patrimonios autónomos, las actualizaciones de los derechos en fideicomiso generados en contratos de fiducia mercantil, 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.

Por lo anterior, el Procedimiento de recursos entregados en administración no establece la obligatoriedad de registros en cuentas de orden para la baja en cuentas de bienes entregados mediante encargos fiduciarios de administración y pagos o patrimonios autónomos constituidos mediante fiducia mercantil, toda vez que la trazabilidad de tales hechos económicos queda registrada, en el caso particular contemplado en el Concepto 2018230002257-1 del 11 de abril de 2018 emitido por la CGN, en la cuenta de inventarios.

No obstante, el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social podrá determinar aquellas operaciones en las que se considere pertinente llevar un control mediante el registro en cuentas de orden según lo señalado en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN del grupo 83-DEUDORAS DE CONTROL, de tal forma que permita a la entidad controlar las operaciones que la entidad realiza con terceros y ejercer control administrativo sobre bienes y derechos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000040651 DEL 02-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Ajustes contables y al Manual de Políticas Contables, por aplicación equivocada de la NICSP, para dar cabal cumplimiento al Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Doctor  
DANIEL ALEJANDRO GUERRERO BENAVIDES  
Coordinador Saneamiento Contable  
Departamento de Nariño  
Pasto

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002809-2 del día 13 de agosto de 2019, en la cual formula la siguiente consulta:

A la luz de lo normado en la Resolución 193 de 2016, numeral 2.1.1 en el cual se establece: “Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o máxima instancia administrativa. Y en el mismo sentido el numeral 3.2.4 cuando determina que: 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.

Se formulan las siguientes consultas sobre las cuales se requiere las claridades del caso para ser tenidas en cuenta por el Departamento de Nariño como entidad territorial sujeta al Régimen de Contabilidad Pública dispuesto por la Contaduría General de la Nación.

- 1) ¿Qué lineamientos, base e instrucciones normativas debe adoptar y/o aplicar una entidad territorial para diseñar, elaborar y/o construir su manual de políticas contables y manual de políticas operativas a partir de la entrada en vigor de la Resolución 533 de 2015?
- 2) ¿Está bajo la órbita legal que las entidades territoriales diseñen, elaboren, construyan y en consecuencia adopten sus manuales de políticas contables y operativas empleando lineamientos, base e instrucciones normativas tomadas directamente de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), emitidas por la Federación

Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) a través del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB por sus siglas en inglés)?

3) ¿En el evento de haber diseñado, elaborado, construido y en consecuencia adoptado por parte de la entidad territorial manuales de políticas contables y operativas tomando como referencia (base o sustento) normativa las NICSP, que acciones o mecanismos administrativos debe emprender la entidad territorial a fin de contar con unos manuales que se ajusten a lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública proferido por la Contaduría General de la Nación?

4) ¿En el evento que una entidad territorial haya adoptado y/o construido políticas contables empleando bases (referencias o sustento) normativas como las NICSP y se requiera cambiarlas a lo dispuesto en el marco normativo para entidades de gobierno (Resolución 533 de 2015 y las que 1 modifique y complemente) debe hacerlo conforme lo señalado en el subtítulo 4.1 - Políticas contables, del título 4- POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES de la Resolución 484 de 2017 o cuál sería el procedimiento a aplicar? “

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

### CONSIDERACIONES

El numeral 5.2.3 del documento Estrategia de Convergencia hacia Estándares Internacionales de Contabilidad señala que “el Marco normativo para entidades de gobierno es un desarrollo propio que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes”. (Subrayado fuera del texto).

El numeral 4.1. Políticas contables, de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores aplicable a las Entidades de Gobierno, 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º *ibídem*, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad

El artículo 6º de la referida, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, no obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Así mismo, 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

(...)

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)

Mediante el Instructivo N° 002 de 2015 se formularon las instrucciones para la transición al Marco normativo para las entidades de gobierno.

## CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones a continuación se resuelven cada uno de los interrogantes plantados en la consulta:

## Interrogante 1

La CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública, y como parte de este proceso expidió el Marco Normativo para entidades de gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, especialmente mediante la Resolución 484 de 2017, el cual es un desarrollo propio de la CGN, que aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual contenidos en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), no es igual a estas últimas, y es el derrotero normativo que debe tenerse como pilar fundamental para la construcción del manual de políticas de cada entidad.

Este Marco Normativo contiene el numeral 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, el cual se tomará como fundamento para establecer las políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad, que propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de la información financiera de Relevancia y Representación fiel definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Así mismo, la CGN ha emitido el instructivo N° 002 de 2015, documento que ejemplifica, por medio de casos, la aplicación de los criterios establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, documento que debió tomarse como guía para la transición al nuevo Marco Normativo para entidades de gobierno y para el establecimiento de las políticas contables donde se describe la forma cómo se desarrollan las actividades contables y se asignan las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

De otra parte, en los numerales 2.1.2 y 3.2.4 del procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 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 respectivo marco normativo, las políticas se pueden determinar a partir de juicios profesionales, considerando su naturaleza y actividades particulares. Este manual debe ser aprobado mediante un documento emitido por el Representante Legal o máxima instancia administrativa y debe mantenerse actualizado.

## Interrogante 2

Tal como se señaló en el numeral 1 de estas conclusiones las entidades del Sector público colombiano no deben aplicar las NICSP, pues estas corresponden a una normativa expedida por un regulador internacional. Implementar el proceso contable de una entidad pública bajo ese contexto normativo es incumplir la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN, el cual deben observar rigurosa y obligatoriamente.

## Interrogantes 3 y 4

Tal como lo define el documento denominado Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, les corresponde a todas las entidades contables públicas desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables, y elaborar, desarrollar y aplicar las políticas contables ajustadas a sus condiciones y características particulares, con base en las normas que expida el Contador General de la Nación, en este caso el Marco Normativo para entidades de gobierno, siguiendo el derrotero contemplado en el Instructivo N° 002 de 2015.

La CGN no ha definido ni definirá procedimientos para ajustarse al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, cuando se ha venido aplicando indebidamente un Marco Normativo que legalmente no corresponde, como lo son las NICSP, pues ello redundaría implícitamente en avalar procesos inapropiados.

Por lo tanto, es imperioso que la Entidad formule su Manual de Políticas Contables ajustado al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones y la Resolución 193 de 2016, y además proceda a efectuar los ajustes contables que se deriven de las diferencias normativas ocasionadas por la aplicación de un Marco Normativo improcedente, para lo cual deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de períodos anteriores, de la Norma denominada POLITICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000043301 DEL 03-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable para el reconocimiento de la depuración de partidas, omitida en vigencias anteriores y en los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo.

Doctor  
 FREDY ALEXANDER VERDUGO ANGARITA  
 Profesional Especializado  
 Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia  
 Yopal, Casanare

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002659-2, del día 24 de julio de 2019, en la cual indica:

“En el marco de los procesos de depuración y consolidación permanente que realiza la entidad, se ha encontrado diferencias entre los saldos contables y los saldos reportados por las áreas que generan la información, diferencias que corresponden a vigencias anteriores o que no fueron reconocidas en la preparación del Estado de Situación Financiera de Apertura, ya sea por errores al momento de su contabilización o por omisión en su registro.

¿Cómo debe ser el tratamiento contable de los ajustes que se deban realizar por omisión en el proceso de implementación NICSP? ¿Se deben reexpresar estados financieros de 2018? ¿Se puede afectar directamente la cuenta de Resultados de Ejercicios Anteriores, cuenta a la que se trasladó el saldo de Impactos por la Transición al Nuevo Marco de Regulación, en la vigencia actual? Respecto a los ajustes por errores u omisiones de periodos anteriores (2018 y anteriores), estos ¿Se pueden afectar en la vigencia actual directamente en la cuenta de Resultados de Ejercicios Anteriores, cuenta a la que se traslada la utilidad del ejercicio de esas vigencias anteriores?”

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. (...)” (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 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.” (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 de texto)

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, indica:

## "3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

## Bienes y derechos

- 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 servicios;
- 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 acuerdo con las consideraciones expuestas, 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 y de acuerdo a su esencia económica.

Por lo anterior, en el reconocimiento de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco Normativo, la Entidad debió dar cumplimiento a lo indicado en el Instructivo N° 002 de 2015 de la CGN, el cual en primera instancia determina que es necesario identificar y clasificar aquellos bienes, derechos y obligaciones de la Entidad, para poder realizar su medición al 31 de diciembre anterior a la fecha de determinación de los saldos. Igualmente, una vez determinados los saldos iniciales al 1 de enero de 2018, se debió efectuar la clasificación

con base en el Catálogo General de Cuentas expedido mediante la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

La situación descrita en la consulta, se debe tratar como corrección de errores de periodos anteriores, de acuerdo al Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, a efectos de corregir las omisiones evidenciadas en la correcta incorporación de las diferentes partidas al momento de generar los saldos iniciales 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, el marco normativo señala que 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.

Según lo anotado, los ajustes de errores de períodos anteriores que por su materialidad exijan la reexpresión de estados financieros, corresponderán actualmente y según el caso consultado, a la información presentada a 31 de diciembre de 2018 en consideración a que las Normas de la Resolución 533 de 2015 empezaron a regir a partir del 1° de enero de 2018.

Al margen del cambio normativo contable, la Entidad debió adelantar hasta el 31 de diciembre de 2017, el proceso de sostenibilidad contable contemplado en el numeral 3.1 Depuración contable permanente y sostenibilidad, del Procedimiento de control interno contable, expedido mediante la Resolución N° 357 de 2008, razón por la cual se entiende que a esta fecha ya se había efectuado la depuración de las diferentes partidas por situaciones pasadas, así como debe evaluar permanentemente si se configura alguna de las causales que establece el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, emitido mediante Resolución N° 193 de 2016.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000043371 DEL 04-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Responsabilidad de establecer indicadores financieros para medir la gestión contable de la entidad

Doctora  
LICCETE MOROS LEÓN  
Subdirectora de Gestión Corporativa  
Fundación Gilberto Álzate Avendaño  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002769-2, del día 02 de agosto de 2019, mediante la cual solicita lo siguiente:

“Esta entidad Fundación Gilberto Álzate Avendaño — FUGA, es un establecimiento público del orden Distrital, con sede en la ciudad de Bogotá, D, C, la cual cuenta con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio e independiente, adscrito a la Secretaría Distrital de Cultura, Recreación y Deporte— SCRCD, cuyo objeto principal es la adopción, integración, coordinación y financiación de programas dirigidos al fomento y desarrollo de la cultura.

Durante el segundo trimestre de 2019 la Oficina de Control Interno, adelantó una Auditoría Interna al proceso de gestión Financiera, la cual cubrió la vigencia 2018 y primer trimestre 2019 y en el informe final uno de sus hallazgos establece:

Hallazgo inicial No. 3: Dentro del contenido de los Estados Financieros con corte al 31 de diciembre de 2018, no se evidenció la implementación de Indicadores Financieros para medir la gestión contable de la entidad. (Sic) Situación que también fue observada en los resultados de la evaluación del Sistema de control Interno Contable (vigencia 2018) “No se evidencia la implementación de Indicadores Financieros en la gestión contable de la entidad. Si bien es cierto éstos no se encuentran documentados normativamente, son criterios que evalúa la Contaduría General de la Nación a través del presente informe y que hacen parte de la etapa de análisis, interpretación y comunicación de la información contable de la entidad”.

Al respecto el área contable había presentado el siguiente comentario al informe preliminar de auditoría:

Se solicita se retire este hallazgo, dado que el anexo a la Resolución 193 de 2016 expedido por la Contaduría General de la Nación esta direccionado a las oficinas de Control Interno, por cuanto el referido anexo describe el procedimiento para la evaluación del sistema de Control Interno contable.

Lo anterior se confirma por cuanto en la parte pertinente el referido anexo puntualiza:

“A continuación, se relacionan algunas de las acciones de control que se deberán realizar:

#### REVELACIÓN PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

30. Comprobar que la información revelada en los estados financieros corresponda con la registrada en los libros de contabilidad reglamentados en el Régimen de Contabilidad Pública. 31. Comprobar que la información financiera sea suministrada oportunamente al representante legal de la entidad y demás usuarios internos de la información. 32. Verificar que el reporte de información financiera sea suministrado oportunamente a la Contaduría General de la Nación y que corresponda con los estados financieros. 33. Verificar que la información financiera sea suministrada oportunamente a los organismos de inspección, vigilancia y control y demás usuarios. 34. Verificar que la información financiera pueda ser consultada por los interesados. 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.”.

Como se puede evidenciar estas actividades son propias de la evaluación que adelantan las oficinas de control interno de las entidades.

Por otra parte, y en cumplimiento al objeto misional la función de las entidades públicas del Distrito Capital no es generar rentabilidad, sino dar alcance a un desarrollo social enmarcado en el plan de desarrollo de la administración de turno. Adicionalmente es viable que las entidades públicas miden su gestión lo cual se hace a través del Balance Social y los indicadores de gestión que elaboran las áreas de planeación de cada una de las entidades.

#### SOLICITUD:

Por lo expuesto, de manera atenta me permito solicitarle un concepto técnico contable para determinar si (Sic) el área contable debe implementar indicadores financieros para medir la



gestión contable de la entidad, o es la Oficina de Control interno la que debe establecer indicadores pertinentes para realizar los análisis e informar adecuadamente la situación, resultados y tendencias en la gestión de la Entidad. (...)”

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones, la responsabilidad del establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 1o. DEFINICIÓN DEL CONTROL INTERNO. Se entiende por control interno 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 ejercicio del control interno debe consultar los principios de igualdad, moralidad, eficiencia, economía, celeridad, imparcialidad, publicidad y valoración de costos ambientales. En consecuencia, deberá concebirse y organizarse de tal manera que su ejercicio sea intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos existentes en la entidad, y en particular de las asignadas a aquellos que tengan responsabilidad del mando.

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 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 los afecten;
- b) Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones, promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional;
- c) Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad;
- d) Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional;
- e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;
- f) Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos;
- g) Garantizar que el sistema de control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación;
- h) Velar porque la entidad disponga de procesos de planeación y mecanismos adecuados para el diseño y desarrollo organizacional, de acuerdo con su naturaleza y características;

ARTÍCULO 3o. CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL INTERNO. Son características del Control Interno las siguientes:

- a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad;
- b) Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización;
- c) En cada área de la organización, el funcionario encargado de dirigirla es responsable por el control interno ante su jefe inmediato de acuerdo con los niveles de autoridad establecidos en cada entidad;
- d) La Unidad de Control Interno, o quien haga sus veces, es la encargada de evaluar en forma independiente el Sistema de Control Interno de la entidad y proponer al representante legal del respectivo organismo las recomendaciones para mejorarlo;

e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna, de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros. (...)

ARTÍCULO 6o. RESPONSABILIDAD DEL CONTROL INTERNO. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos” (Subrayado fuera de texto)

El literal c) del numeral 1.2. Objetivos del control interno contable, del Procedimiento para la evaluación del control interno incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 193 de 2016, establece:

#### “1.2. Objetivos del control interno contable

Son objetivos del control interno contable, los siguientes:

(...) c) Verificar la efectividad de las políticas de operación para el desarrollo de la función contable y comprobar la existencia de indicadores que permitan evaluar permanentemente la gestión y los resultados de la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Los numerales 3.3. y 3.3.1. del Procedimiento para la evaluación del control interno incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 193 de 2016, señalan:

#### “3.3. Establecimiento de acciones de control

Los controles asociados al proceso contable son todas las medidas que implementa la entidad con el objetivo de mitigar o neutralizar los factores de riesgo que pueden llegar a afectar el proceso contable y, por consiguiente, la calidad de los estados financieros.

Las acciones de control constituyen los mecanismos o actividades inherentes a las etapas que conforman los procesos y que están dirigidas a reducir, transferir, compartir o aceptar aquellos eventos que pueden inhibir la ejecución adecuada del proceso contable y el logro de sus objetivos.

Para la existencia y efectividad de los controles para el proceso contable y el sistema de contabilidad, dependiendo de la complejidad de las entidades, se deberán considerar, como mínimo, los siguientes aspectos específicos en cada una de las etapas del proceso contable:

3.3.1. Controles asociados al cumplimiento del marco normativo, a las etapas del proceso contable, a la rendición de cuentas y a la gestión del riesgo de índole contable

A continuación, se relacionan algunas de las acciones de control que se deberán realizar:

ETAPAS DEL PROCESO CONTABLE		
ETAPA	SUBETAPA	ACCIONES DE CONTROL
REVELACIÓN	PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	(...) 36. Establecer <u>indicadores pertinentes</u> para realizar los análisis e informar adecuadamente la situación, resultados y tendencias en la gestión de la entidad. (...)

(...) Las anteriores acciones de control se implementarán, sin perjuicio del cumplimiento de todas aquellas que las entidades consideren pertinentes para gestionar los riesgos asociados al proceso contable, de acuerdo con la naturaleza de la entidad, la recurrencia del trabajo de evaluación de control interno contable, la disponibilidad de recursos y el respectivo programa de auditoría.

En lo que refiere, específicamente, a la valoración y gestión de los riesgos de índole contable, estos se deberán desarrollar según la metodología dispuesta para tal fin por el gobierno nacional.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con el artículo 6° de la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones, la responsabilidad del establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas es del representante legal o máximo directivo correspondiente y de los jefes de cada una de las distintas dependencias.

La aplicación de indicadores financieros hace parte de la etapa de revelación dentro del proceso contable, la cual es inherente a la preparación y presentación de los Estados Financieros de una entidad contable pública.

Por lo tanto, el establecimiento de indicadores pertinentes para realizar los análisis e informar adecuadamente la situación, resultados y tendencias en la gestión de la entidad, como una de las acciones de control asociados al proceso contable para mitigar o neutralizar los factores de riesgo que pueden llegar a afectar el proceso contable y, por consiguiente, la calidad de los estados financieros, es responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y de los jefes de las dependencias que se encuentren involucradas en la subetapa del proceso contable relacionada con la preparación y presentación de estados financieros, según corresponda a la estructura orgánica de la respectiva entidad.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000047351 DEL 11-09-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Marco Normativo aplicable a las Instituciones Educativas Públicas y competencia para la elaboración del Manual de políticas contables

Señor  
FRANK DE LA HOZ ACOSTA

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002964-2, del 23 de agosto de 2019, en la cual consulta sobre si los colegios e instituciones educativas públicas hacen parte del ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015 y si estas son autónomas para establecer sus propias políticas contables.

**CONSIDERACIONES**

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 9°. Instituciones educativas. Institución educativa es un conjunto de personas y bienes promovida por las autoridades públicas o por particulares, cuya finalidad será prestar un año de educación preescolar y nueve grados de educación básica como mínimo, y la media. Las que no ofrecen la totalidad de dichos grados se denominarán centros educativos y deberán asociarse con otras instituciones con el fin de ofrecer el ciclo de educación básica completa a los estudiantes. (...)”

Las instituciones educativas estatales son departamentales, distritales o municipales.

Parágrafo 1°. Por motivos de utilidad pública o interés social, las instituciones educativas departamentales que funcionen en los distritos o municipios certificados serán administradas por los distritos y municipios certificados. Por iguales motivos se podrán expropiar bienes inmuebles educativos, de conformidad con la Constitución y la ley. Durante el traspaso de la administración deberá garantizarse la continuidad en la prestación

del servicio educativo. Para el perfeccionamiento de lo anterior se suscribirá un convenio interadministrativo entre las entidades territoriales. (...)

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)

Asimismo, 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 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 del texto)

Por otro lado, el Decreto 1851 de 2015, por el cual se reglamenta la contratación del servicio público educativo por parte de las entidades territoriales certificadas y se subroga un capítulo del Decreto 1075 de 2015, 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. (...) (Subrayado fuera del texto)

El Decreto 1075 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, establece:

“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, 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, 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.”

Por su parte, el referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, expedido por la CGN mediante la Resolución N° 628 de 2015, modificada por la Resolución N° 456 de 2017, establece:

“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 de texto)

Adicionalmente, la misma norma, sobre la organización del proceso contable, establece:

### "3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

#### 3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
  - b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
  - c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- (...)

### 3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera. (...)

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.”

### CONCLUSIONES

En el entendido que, las Instituciones Educativas Públicas son administradas por los distritos o municipios certificados, o por los departamentos cuando se encuentra en un municipio no certificado, y que estos se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, y además será la entidad territorial la encargada de establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal, es preciso indicar que, para efectos del reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Instituciones Educativas Públicas se deben aplicar los criterios contemplados en el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015, así como las modificaciones introducidas a la misma.

Por otra parte, dado 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, será la Entidad Territorial la encargada de establecer el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad de los Fondos de Servicios Educativos, de conformidad con la política operativa de organización del esquema contable que haya adoptado, esto es si se realiza de forma centralizada o de manera separada a través de unidades contables.

La Entidad Territorial podrá 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 de cada unidad contable dependiente que haga parte de su estructura administrativa. La Entidad deberá 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 tenga injerencia en el proceso contable.

Por lo tanto, como los Fondos de Servicios Educativos están integrados a la contabilidad de las Entidades Territoriales, entonces deberán implementar el manual de políticas contables emitido por estas, pues en cualesquiera de las dos modalidades de organización del proceso contable antes mencionadas, la ejecución del servicio educativo es una función impuesta legalmente a tales entes territoriales.

\*\*\*

<b>CONCEPTO No. 20192000049711 DEL 12-09-2019</b>
---

<b>1</b>	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Registros contables aplicables a patrimonios autónomos con código de consolidación clasificados como entidades de gobierno.

Doctora  
 CONSTANZA CASTRO SÁNCHEZ  
 Coordinadora GIT de Contabilidad  
 Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones  
 Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002853-2 del 13 de agosto de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“Solicitamos cordialmente su apoyo y colaboración, para emitir concepto acerca del tratamiento contable que debe a aplicar el PA Fondo Francisco José de Caldas - Fiduprevisora S.A, con código de consolidación 923272804 entidad de gobierno, en relación al convenio especial de cooperación 854 de 2018 celebrado entre el Departamento Administrativo de Ciencia y Tecnología e Innovación-Colciencias, la Fiduciaria la Previsora SA, vocera del Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia la Tecnología y la Innovación “Francisco José de Caldas” y el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones cuyo objeto es: aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para fortalecer la estrategia de centros de Excelencia y apropiación y potenciar su aporte a la consolidación de ecosistemas I+D+i en el país.

La ley 1286 de 2009 estableció de manera expresa que los recursos correspondientes al Fondo Nacional de Financiamiento para la ciencia, la Tecnología y la Innovación, Francisco José de caldas fueran administrados a través del Patrimonio Autónomo; para estos efectos el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -COLCIENCIAS- celebró un Contrato de Fiducia Mercantil con la Fiduciaria la Previsora S.A previa licitación pública, al cual le transfiere los recursos para el desarrollo del objeto del convenio.

El Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones entrega directamente los recursos al Patrimonio Autónomo Fondo Francisco José de Caldas debitando la subcuenta 192603 - Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926 - DERECHOS EN FIDEICOMISO, procedimiento contable establecido por la Contaduría General de la Nación en la Resolución 386 de 2018, para los Recursos Entregados en Administración.

Sin embargo, no se establece procedimiento contable que debe aplicar los Patrimonios Autónomos constituidos en desarrollo del Contrato de Fiducia Mercantil, cuando este tiene código de consolidación en la Contaduría General de la Nación y es una Entidad de Gobierno.

Por lo anterior, agradecemos su acostumbrada amabilidad y quedamos atentos a su orientación para dar claridad en la imputación contable a aplicar por el PA Fondo Francisco José de Caldas - Fiduprevisora SA, que registra los recursos recibidos en administración en la subcuenta 290201 — Recursos recibidos en Administración, porque acorde al instructivo de cierre contable No. 001: la Sociedad Fiduciaria no debe reportar en operaciones recíprocas sino la Entidad Pública con la que se tenga el derecho o la obligación”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

El Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones-FONTIC, suscribió el Convenio Especial de Cooperación 0000854 con el Departamento Administrativo de Ciencia Tecnología e Innovación COLCIENCIAS y la Fiduprevisora S.A—Patrimonio Autónomo Fondo Nacional Francisco José de Caldas, con el objetivo de “PRIMERA. OBJETO: Aunar esfuerzos administrativos y financieros para fortalecer la estrategia de centros de excelencia y Apropiación y potenciar su aporte a la consolidación de ecosistemas I+D+i en el país”.

La cláusula segunda del mismo convenio establece las obligaciones de las partes firmantes del convenio, dentro de las cuales señala:

“SEGUNDA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES FIRMANTES DEL CONVENIO

2.1. OBLIGACIONES DEL FONDO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES

2.1.1. Aportar oportunamente los recursos establecidos para la realización del objeto del convenio.

2.1.2. Concurrir en las actividades de conceptualización estructuración, planificación e intercambio de argumentos a que haya lugar para la buena ejecución del convenio.

(...)

2.1.4. Designar el supervisor del convenio, quien se encargará de la supervisión y el seguimiento técnico, jurídico, administrativo y financiero al desarrollo de las actividades del convenio hasta su liquidación, de acompañar el proceso, y de las gestiones necesarias para alcanzar el éxito del proyecto.

(...)

2.1.6. Participará en la dirección y administración del convenio a través de sus representantes en el comité técnico.

(...)

## 2.2. OBLIGACIONES - DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN - COLCIENCIAS

(...)

## 2.3. OBLIGACIONES - DE LA FIDUCIARIA COMO VOCERA Y ADMINISTRADORA DEL FONDO DE FINANCIAMIENTO PARA LA CIENCIA, LA TECNOLOGÍA Y LA INNOVACIÓN, FONDO FRANCISCO JOSÉ DE CALDAS.

3.2.1. Coordinar con Colciencias el recaudo de los aportes que el Ministerio TIC - Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, se obligue a realizar en virtud del convenio.

3.2.2. Indicar las subcuentas bancarias a donde los recursos del Ministerio TIC - Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones deban ser transferidos.

3.2.3. Desarrollar las actividades propias de la gestión para la realización del presente convenio con el acompañamiento permanente de Colciencias y del Ministerio TIC - Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

3.2.4. Presentar los informes financieros con los soportes respectivos (número de comprobantes y de cheques, concepto del gasto, beneficiario y cuantía del egreso), previamente a la realización de los correspondientes desembolsos, los cuales estarán condicionados a la presentación de dichos informes. La relación de los gastos efectuados con los recursos objeto del convenio, deberá ser incluida en el respectivo informe.

3.2.5. Llevar una contabilidad separada de la forma en que se invierten y ejecutan cada uno de los recursos aportados, así como de los rendimientos financieros generados.

3.2.6. celebrar, de acuerdo con los modelos que se definan para el efecto, los actos, contratos o convenios necesarios para la financiación de programas, proyectos y actividades de investigación, desarrollo tecnológico e innovación, verificando que estos actos, contratos o convenios cuenten con la totalidad de los documentos necesarios para su celebración, así como los requisitos de perfeccionamiento, ejecución y legalización.

3.2.7. realizar los desembolsos derivados de los contratos o convenios antes mencionados previo cumplimiento de los requisitos previstos en cada contrato o convenio.  
(...)”

Adicionalmente, la cláusula décima del convenio establece que “No existirá ningún tipo de solidaridad entre las partes del presente convenio, pues cada una responderá por las obligaciones que específicamente asume en virtud del mismo”.

Por otra parte, el artículo 22 de la Ley 1286 de 2009, estableció:

“Artículo 22. Fondo Nacional de Financiamiento Para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas. Créase el Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, Fondo Francisco José de Caldas, a cargo del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias- cuyos recursos serán administrados a través de un patrimonio autónomo. Para estos efectos el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias- celebrará un contrato de fiducia mercantil previa licitación pública.

En ningún evento, los recursos del Fondo podrán destinarse a financiar el funcionamiento del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -Colciencias- ni de ninguna otra entidad pública” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 354 de 2007 (modificada por la Resolución 156 de 2018), que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación, en cuyo artículo 5º estableció lo siguiente:

“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

(...) (Subrayado fuera del texto)”

Mediante la expedición de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, 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 consonancia con lo anterior, la CGN expidió la Resolución 386 de 2018 por la cual se incorporó, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. En dicho procedimiento se estableció lo siguiente:

“ARTÍCULO 5º. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, con el siguiente texto:

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).

De igual forma, el numeral 3 del artículo 5º de dicho procedimiento, estableció:

### “3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

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.

Los recursos en efectivo entregados en administración se registrarán como recursos entregados en administración con independencia de que sean o no equivalentes al efectivo para efectos de su presentación en los estados financieros.

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.

(...)

#### 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

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.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la sociedad fiduciaria invierta temporalmente dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN." (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, mediante comunicado N° 2018300003963-1 del 14 de agosto del 2018, emitido por la Subcontaduría de Consolidación de la Información de la CGN, se informó que " (...) para la preparación y reporte de la información correspondiente a la categoría Información Contable Pública — Convergencia a partir del tercer trimestre julio - septiembre de 2018, la entidad debe aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno definido en la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015 y sus modificaciones; así mismo, debe atender los plazos y requisitos señalados en la Resolución 706 del 16 de diciembre de 2016 y sus modificaciones.

Lo anterior significa, de acuerdo con la interpretación jurídica, que el patrimonio autónomo Francisco José de Caldas a cargo de COLCIENCIAS, debe preparar y reportar su información contable en forma independiente de la información del Departamento Administrativo." (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De acuerdo con lo observado en las consideraciones, el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones-FONTIC, suscribió el Convenio Especial de Cooperación 0000854 con el Departamento Administrativo de Ciencia Tecnología e Innovación COLCIENCIAS y la Fidupervisora S.A—Patrimonio Autónomo Fondo Nacional Francisco José de Caldas, con el objetivo de aunar esfuerzos administrativos y financieros para fortalecer

la estrategia de centros de excelencia y Apropriación y potenciar su aporte a la consolidación de ecosistemas I+D+i en el país.

En dicho convenio se establecieron las obligaciones de cada una de las partes, FONTIC como entidad que entrega los recursos, COLCIENCIAS como entidad que participa en la ejecución del convenio y el Patrimonio Autónomo Francisco José de Caldas como entidad que administrará los recursos del convenio, tal y como se puede observar en la cláusula segunda del convenio suscrito. En ese sentido, se identifica que el Patrimonio Autónomo Francisco José de Caldas participa dentro del convenio como una entidad administradora.

Ahora bien, de acuerdo con el comunicado N° 2018300003963-1 del 14 de agosto del 2018 en el que se define el Marco Normativo aplicable para el Patrimonio Autónomo Francisco José de Caldas, se entiende que dicho patrimonio debe aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, y se enmarca dentro del numeral 2° del artículo 2° de la Resolución 156 de 2018, expedida por la U.A.E. Contaduría General de la Nación, y por tanto debe aplicar integralmente el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y deberá preparar y reportar su información contable como una entidad pública independiente de la información de COLCIENCIAS.

Por lo anterior, el Patrimonio Autónomo Francisco José de Caldas deberá observar todos los componentes de dicho Marco los cuales fueron establecidos en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones: 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 ese sentido, el Patrimonio Autónomo Francisco José de Caldas aplicará el numeral 3 de la Resolución 386 de 2018 y reconocerá los recursos recibidos en administración debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. De igual forma, el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones aplicará lo establecido en dicho numeral y 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 recaudado.

Es importante tener en cuenta que las entidades deberán observar integralmente lo establecido en la Resolución 386 de 2018 para efectos de registrar los hechos económicos que se derivan de la ejecución del convenio.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000057881 DEL 10-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Conformación, integrantes y funciones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctor  
 LUIS ALBERTO CASTRO MARCELO  
 Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003150-2 el día 06 de septiembre de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“(…) Mediante la Resolución 031 de 2013, el Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses creó el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una instancia asesora del área contable, asignándole unas funciones específicas, definiendo sus integrantes y estableciendo los mecanismos para sesiones, entre otros aspectos.

En el acto administrativo que se estableció se indicó que los integrantes del comité serían principalmente los mismos servidores que conforman el Comité Directivo de la Entidad que tiene otro acto administrativo de creación diferente.

En la Resolución 031 de 2013 se estableció entonces que serían integrantes del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable del Instituto (Subrayado mío):

- El Director General o su delegado, quien lo presidirá
- El Secretario General
- El Subdirector Administrativo y Financiero
- El Subdirector de Servicios Forenses
- El Subdirector de Investigación Científica
- El jefe de Oficina Jurídica asesora de la Dirección General
- El Coordinador del Grupo Nacional de Gestión Financiera
- El Coordinador del Grupo Nacional de Gestión Contable y Costos, quien sería el secretario del Comité

Dicho comité no operó en razón a que le Coordinador del Grupo Nacional de Gestión Contable y de Costos (contador de la entidad, responsable de la información contable) no

veía en el mencionado Comité una instancia asesora a su gestión, sino que por el contrario se reconoce que el servidor que funge como contador es un asesor de la alta dirección, en razón a que las profesiones que allí convergían eran, tres profesionales de la medicina, dos abogados, un economista, un ingeniero industrial, y un Contador Público, las cuales a toda luz no resultan ser **técnicos** dentro del proceso contable.

El mencionado comité no involucró a los profesionales que dentro de la entidad responden por las funciones de las áreas de Tesorería, Presupuesto, almacenes e inventarios, jefes administrativos y financieros del nivel central y/o regional, quienes realmente pueden ser asesores del área contable en procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Finalmente, las funciones fijadas en el numeral 5 del artículo 1 de la Resolución 031 de 2013, fueron las siguientes:

...5 Determinar las acciones administrativas a seguir para evitar que la información contable revele situaciones tales como:

6. Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad.
7. Derechos u obligaciones que, no obstante lleguen a existir, no sea posible ejecutarlos mediante la jurisdicción coactiva.
8. Derechos u obligaciones respecto de los cuales no se posible ejercer su cobro o pago, por cuando llegue a operar alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.
9. Derechos u obligaciones que surjan y carezcan de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.
10. Valores respecto de los cuales no sea legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de bienes o derechos que representan.

Las anteriores funciones se enmarcan dentro de lo ordenado en el artículo 4 de la Ley 716 de 2001 (depuración de saldos contables), la cual rigió hasta el 31 de diciembre de 2005, fecha en la cual venció la política para el saneamiento de la información contable en el sector público colombiano, lo que implicaría que la entidad mediante una Resolución interna, estaría dando vida a una instrucción de una Ley de la República no vigente.

Por lo anterior, muy respetuosamente me permito pedir su concepto sobre los siguientes aspectos relacionados con la operación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

- Es procedente constituir un comité técnico con los integrantes como quedó definido en el artículo segundo de la Resolución No. 031 de 2013, toda vez que dicho comité se convirtió fue en una instancia donde el contador de la Entidad hacia presentación de la información financiera a quienes asistían, lo cual debería ser propio del comité directivo de la entidad.
- Si el objetivo del Comité es ser una instancia asesora del área contable de la entidad, que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible; ¿las calidades profesionales de sus integrantes y roles dentro de la organización facilitarían así ese objetivo?
- ¿Es procedente que el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable incluya dentro de sus funciones acciones fijadas en una Ley de la República, la cual, para la época de entrada en vigencia de la resolución interna, ya no estaba vigente?
- ¿La no convocatoria a reuniones del comité es una contravención a la Resolución 357 de 2008 que estableció que las entidades evaluarían la pertinencia de constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable; sin ser imperativo?
- ¿La no convocatorio a reuniones del comité incide ampliamente en la gestión contable de la entidad, no obstante, las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público?
- ¿La no convocatoria a reuniones del comité tiene alguna afectación al patrimonio de la entidad y/o es una ilicitud sustancial al ordenamiento jurídico nacional que en materia contable la Contaduría General de la Nación expide?”

## CONSIDERACIONES

Los artículos 3º y 6º de la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones, establecen:

“ARTÍCULO 3º. CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL INTERNO. Son características del Control Interno las siguientes:

a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad;

- b) Corresponde a la máxima autoridad del organismo o entidad, la responsabilidad de establecer, mantener y perfeccionar el Sistema de Control Interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y misión de la organización;
- c) En cada área de la organización, el funcionario encargado de dirigirla es responsable por el control interno ante su jefe inmediato de acuerdo con los niveles de autoridad establecidos en cada entidad;
- d) La Unidad de Control Interno, o quien haga sus veces, es la encargada de evaluar en forma independiente el Sistema de Control Interno de la entidad y proponer al representante legal del respectivo organismo las recomendaciones para mejorarlo;
- e) Todas las transacciones de las entidades deberán registrarse en forma exacta, veraz y oportuna, de forma tal que permita preparar informes operativos, administrativos y financieros.

(...)

ARTÍCULO 6º. RESPONSABILIDAD DEL CONTROL INTERNO. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3.1 relativo a la Depuración contable permanente y sostenibilidad, de la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, estipulaba que:

“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”.

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

### Preguntas 1 y 2

El numeral 3.2.2. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y, además, establece que pueden implementar otras herramientas

sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

De conformidad con lo estipulado en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, el establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, es responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente, y la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también es responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos. Por lo cual, el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable funge como una instancia asesora de la alta dirección, más que del área contable como lo manifestó en su consulta.

Ahora bien, las entidades, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, son quienes establecerán sus funciones, integrantes, frecuencia de sesiones, entre otros asuntos.

Respecto a los integrantes de dicho comité se aclara que no tienen que ser, exclusivamente, profesionales que pertenezcan a las áreas contable y financiera de la entidad, dado que la información objeto de reconocimiento contable proviene de diversas áreas de esta. En cumplimiento de los objetivos del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, los profesionales de las demás áreas que tengan a su cargo información pueden aportar sus conocimientos y experiencia, dado que son ellos quienes conocen a profundidad los hechos económicos asociados a sus competencias y funciones.

Así pues, cuando se reúna el comité, no debe hacerlo con el objeto de que el contador presente información financiera a sus integrantes, sino que se debe propender porque todos participen activamente a partir de sus inquietudes, cuestionamientos y de paso contribuyan al análisis, coherencia, integridad y evaluación de dicha información, coadyuvando finalmente a la calidad de esta, sin que para ello deban ser expertos en los aspectos técnico-contables.

### **Pregunta 3**

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable funge como una instancia asesora que coadyuva en el proceso contable. Las entidades pueden asignarle funciones relacionadas con el saneamiento contable y la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel de conformidad con lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

El sustento normativo para realizar los procesos de sostenibilidad contable referidos, no se fundamenta en la Ley 716 de 2001, sino que se **fundamentaba** en la Resolución 357 de 2008, por la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, y actualmente, encuentra su sustento en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, que estipula que las entidades deben realizar permanentemente las gestiones administrativas relacionadas con el saneamiento contable y la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros que no reflejen su realidad económica.

#### **Pregunta 4, 5 y 6**

La creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, así como la definición de sus funciones, integrantes, frecuencia de sus sesiones, entre otros asuntos, compete a las entidades, quienes, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, plasmarán dichos elementos en el acto administrativo pertinente.

En este sentido, palmario es que una vez en firme el acto administrativo por medio del cual se constituya el comité, debe cumplirse con lo estipulado en el mismo respecto a dichos asuntos. Por lo cual, no corresponde a la Contaduría General de la Nación, evaluar si la no convocatoria a sesiones del comité constituye alguna falta al interior de la entidad, sino que será esta quien así lo haga, con sujeción a lo estipulado sobre el particular en el acto administrativo o instrumento jurídico respectivo.

Aunado a lo anterior, no es posible afirmar que la falta de convocatoria del comité constituya *per se* un obstáculo en la gestión contable de la entidad o una afectación al patrimonio de esta, pues ello dependerá de la rigurosidad o pericia de la entidad en la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000059561 DEL 21-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Formato para la preparación de Notas a los Estados Financieros y nivel de desagregación de las mismas.

Doctora  
**MARÍA GRISALES**  
 Contadora  
 Universidad Tecnológica De Pereira  
 Pereira

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003455-2 del día 2 de octubre de 2019, relacionada con los hallazgos de la Contraloría General de la República, en los siguientes términos:

“Ref: Conceptualización del HALLAZGO N° 12. NOTAS A LA INFORMACIÓN CONTABLE.

Situación:

La universidad en cumplimiento a la Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, establece en el numeral 6.4, la revelación de los elementos de los estados financieros que la información financiera, se revela en la estructura de los estados financieros, así como en sus notas explicativas. La revelación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información financiera. Las decisiones sobre estos tres asuntos se deben tomar teniendo en cuenta las necesidades que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera de una entidad de gobierno.

La Contraloría General de la República realizó auditoría a los Estados Financieros donde el resultado da origen al siguiente hallazgo:

La Universidad Tecnológica de Pereira a 31 de diciembre del 2018, omitió revelar en las notas explicativas a la información contable lo siguiente:

#### Propiedad, planta y equipo:

- Conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones, retiros, sustitución de componentes, inspecciones generales, reclasificaciones a otro tipo de activos, depreciación y otros cambios.
- El estado de avance de las propiedades, planta y equipo en proceso de construcción y la fecha estimada de terminación.

#### Cuentas por cobrar:

- La información de bienes que se hayan retirado a título de comodato indicando la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato.
  - Las condiciones de la cuenta por cobrar, como: plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones, que las cuentas por cobrar le impongan a la entidad.
- Revelación de un análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar que estén en mora, pero no deterioradas, al final del período.

La Universidad justificó lo anterior descrito de la siguiente manera:

Durante la vigencia 2018 a través de las notas de revelación corresponden a cifras muy planas de acuerdo a la Resolución 693 de 2016 art 4 parágrafo 1 “los estados financieros presentados en el primer periodo de aplicación (a 31 de diciembre de 2018) no se comparan con el periodo anterior” es por esta razón que las notas o revelaciones a diciembre 31 de 2018 más que reflejar cifras comparativas, estadísticas o porcentuales, describe la forma como la universidad asumió el cambio informando el estado final y el resultado de la aplicación del Nuevo Marco para Entidades de Gobierno.

#### Consulta

Con base a lo anterior, la Universidad Tecnológica de Pereira, formalmente, formula la siguiente consulta:

- Existen pautas o formatos específicos establecidos por la Contaduría General de la Nación que sirvan de base a la Universidad para la preparación de las notas de revelaciones?

- Hasta que nivel de desagregación se deben presentar las anotaciones de las cuentas contables en las Notas o Revelaciones?

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

## CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece los conceptos que se deben observar en la preparación y presentación de la información financiera de propósito general, en tal sentido hace referencia a que la información debe cumplir con unas características cualitativas 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. (...)

Por su parte, el Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, señala:

### “1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

#### 1.3.6. Notas a los estados financieros

55. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros presentadas en forma sistemática.

#### 1.3.6.1 Estructura

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

- a) información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y de las políticas contables específicas utilizadas;
- b) información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugar de los estados financieros;
- c) información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros, cuando sea relevante para entender los estados financieros del periodo corriente; y
- d) información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos.

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

(Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la Norma para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, relativa a las Propiedades, planta y equipo, estipula:

#### “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;
- d) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo contable, que muestre por separado lo siguiente: adquisiciones, adiciones realizadas, disposiciones,

retiros, sustitución de componentes, inspecciones generales, reclasificaciones a otro tipo de activos, pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, depreciación y otros cambios;

- e) el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo;
- f) el cambio en la estimación de la vida útil, del valor residual y de los costos estimados de desmantelamiento, así como el cambio en el método de depreciación;
- g) el valor de las plantas productoras que aún no se encuentran en la ubicación y condición necesarias para producir productos agrícolas de la forma prevista por la administración de la entidad, relacionando los desembolsos que conforman el costo del activo;
- h) el valor de las propiedades, planta y equipo en proceso de construcción, y el estado de avance y la fecha estimada de terminación;
- i) el valor en libros de las propiedades, planta y equipo cuya titularidad o derecho de dominio tenga alguna restricción o de aquellas que estén garantizando el cumplimiento de pasivos;
- j) la información de bienes que se hayan reconocido como propiedades, planta y equipo o que se hayan retirado, por la tenencia del control, independientemente de la titularidad o derecho de dominio (esta información estará relacionada con: la entidad de la cual se reciben o a la cual se entregan, el monto, la descripción, la cantidad y la duración del contrato, cuando a ello haya lugar);
- k) el valor en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo, que se encuentran temporalmente fuera de servicio;
- l) Las propiedades, planta y equipo, adquiridas en una transacción sin contraprestación; m) la información sobre su condición de bien histórico y cultural, cuando a ello haya lugar; y n) la información sobre su condición de activo en concesión, cuando a ello haya lugar.”

Por su parte la norma la Norma para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, sobre cuentas por cobrar, señala:

#### “2.6. Revelaciones

13. La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por cobrar, tales como: plazo, tasa de interés, vencimiento y restricciones, que las cuentas por cobrar le impongan a la entidad.

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.

15. Cuando la entidad haya pignorado cuentas por cobrar como garantía por pasivos o pasivos contingentes, revelará el valor en libros de las cuentas por cobrar pignoradas como garantía, y los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.

16. Si la entidad ha transferido cuentas por cobrar a un tercero en una transacción que no cumpla las condiciones para la baja en cuentas, la entidad revelará, para cada clase de estas cuentas por cobrar, lo siguiente: a) la naturaleza de las cuentas por cobrar transferidas, b) los riesgos y ventajas inherentes a los que la entidad continúe expuesta y c) el valor en libros de los activos o de cualesquiera pasivos asociados que la entidad continúe reconociendo.”

## CONCLUSIONES

La CGN no ha predefinido formatos específicos ni ha definido niveles de desagregación para la presentación de las notas a los estados financieros. Las políticas de revelación se encuentran en cada una de 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 y sus modificaciones las cuales presentan las exigencias mínimas de revelación.

A partir de lo señalado en cada norma, se debe aplicar el juicio profesional para realizar el análisis correspondiente y determinar el nivel de explicación que se requiera para incluir en las notas toda la información relevante para que los Estados Financieros cumplan con las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel y sean adecuadamente entendidos por los diferentes usuarios.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000059571 DEL 21-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de las cuentas por pagar de bienes y servicios recibidos a satisfacción, que no cuentan con el PAC.

Doctor  
 JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE  
 Coordinador Grupo de Contabilidad  
 Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF)  
 Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 201950003369-2, del día 27 de septiembre de 2019, en la cual se señala:

“ASUNTO: RECONOCIMIENTO DE PASIVOS EN LA CONTABILIDAD CON RECIBIDO A SATISFACCION DE LOS BIENES Y SERVICIOS

De manera atenta y conforme al hallazgo N° 22 Registro contable Cuentas por Pagar (AD) a la auditoría realizada por la Contraloría General de la República-CGR al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar- ICBF a los Estados Financieros 2018, en la cual indicó:

“(…)

El ICBF reportó reservas constituidas para los siguientes contratos así:

Cuadro N° 87  
 Reservas constituidas  
 Cifras en pesos

Regional	Reservas	N° de Reservas	Reservas por no disponibilidad de PAC	%
Amazonas	2.003.442.654	1	117.311.709	5,9%
Antioquia	14.548.099.714	157	12.012.924.179	82,6%
Atlántico	3.018.197.855	36	957.551.138	31,71%
Bogotá	15.855.248.442	373	3.234.542.838	20,4%
Bolívar	5.754.439.169	119	2.126.607.121	37,0%

Contaduría General de la Nación

Régimen de  
 Contabilidad  
 Pública

2210

Cauca	4.734.153.771	173	1.770.761.872	37,4%
Córdoba	3.242.346.065	91	2208.838.8 73	68,1%
Cundinamarca	4.806.404.814	10	200.253.345	4,2%
Chocó	1.419.580.419	32	913.125 186	64,3%
Guajira	8.798.087052	13	174.161.475	2,0%
Magdalena	1.069.792.862	3	876.415	0,1%
Meta	2.028.805.413	52	56U 965.697	27,7%
Nariño	3.522 780.050	1	1.463.015	0,0%
Risaralda	1.598.495.975	2	55.551 .406	3,5%
Santander	4.233.851.054	207	1.365.260.507	32,2%
Valle	12.801 .172273	103	1.445.837.174	11,3%
Vichada	25.774.608	11	24.722394	95,9%
Sede Nacional	69.214.742795	16	30.259.199.221	43,7%
Totales	172.745.853.090	1.400	57.429.953.565	33,2%

Fuente: ICBF Sede Nacional

Elaboró: Equipo auditor”

Las mismas se constituyeron bajo la premisa de que no se contaba con disponibilidad de PAC, sin embargo, el servicio adquirido ya había sido prestado durante la vigencia, razón por la cual se debió constituir una cuenta por pagar.

Por anterior, se procedió a verificar en el reporte de SIIF “movimiento auxiliar cuentas por pagar por tercero”, la contabilización de las mismas sin evidenciar registro alguno.

La situación detectada se presenta por falta de gestión administrativa en el desarrollo de los procedimientos y debilidades en el control de la información registrada por la entidad.

El efecto es subestimación en las cuentas por pagar y el gasto público social en cuantía de \$57.429.953.565.

Hallazgo con presunto alcance disciplinario.

Respuesta del ente auditado.

“El artículo 31 de la Ley Anual de Presupuesto de la vigencia 2019, señala claramente lo siguiente, refiriéndose al caso de constitución de reservas y cuentas por pagar para las cuentas por pagar que se constituyen a 31 de diciembre de 2018 se debe contar con el correspondiente programa anual mensualizado de caja de la vigencia, de lo contrario deberán hacerse los ajustes en los registros y constituir las correspondientes reservas presupuestales. Igual procedimiento se deberá cumplir en la vigencia 2019.

Esto implica que, no necesariamente todas aquellas facturas o cuentas de cobro, derivadas de bienes y servicios que ya hubieran sido recibidos antes del 31 de diciembre de 2018, tenían la posibilidad de ser obligadas, incluso si el trámite estaba dentro de los plazos que el SIIF previó en su momento a través de la Circular Externa 0050 de noviembre de 2018. De lo anterior se colige que, si el Ministerio de Hacienda y Crédito Público no autorizó el 100% del PAC solicitado por la entidad para el mes de diciembre de 2018, necesariamente debían existir reservas presupuestales sobre algunos compromisos, incluso si el bien o servicio ya había sido recibido y facturado.

Ahora bien, como es de común conocimiento, dadas las circunstancias difíciles que afrontaron las finanzas de la Nación durante todo el año 2018, y más aún la mayor demanda de efectivo que experimentan las entidades públicas en el mes de diciembre, a causa del mayor valor de las obligaciones laborales a su cargo, no era de esperar que el MHCP aprobara el 100% del PAC solicitado por el ICBF para el mes de diciembre. Esta situación se hace evidente cuando se revisa el porcentaje de PAC autorizado por Hacienda respecto del valor solicitado.”

Así mismo, a la respuesta emitida por el ICBF en calidad de auditado la CGR señaló: “Dentro de los ajustes que la entidad podía hacer, el SIIF Nación permite en su “Guía para registro de comprobantes contables manuales — transaccional Fecha: 07-04-20 14 Versión: 1 Página 2 de 18”, el registro de comprobantes manuales en la Contabilidad (...)”.

En virtud de lo expuesto, para este caso se hubiesen realizado 1400 registros manuales para el reconocimiento del pasivo, por no contar con disponibilidad de PAC para realizar a obligación por traza automática, por lo tanto, se eleva la consulta para establecer si teniendo en cuenta las limitaciones presupuestales y del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación, se deben reconocer las obligaciones (pasivos que no generen traza (forma manual) en SIIF Nación-240101), por el recibido de los bienes y servicios a 31 de diciembre de cada vigencia.”

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

## CONSIDERACIONES

La Ley 1940 del 26 de noviembre de 2018, emitida por el Congreso de Colombia en uso de sus facultades, y por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1º de enero al 31 de diciembre de 2019, en su artículo 31, del Capítulo III. De las Reservas Presupuestales y Cuentas por pagar, de la Tercera parte. Disposiciones Generales, establece:

“ARTÍCULO 31. A través del Sistema Integrado de Información Financiera SIIF-Nación se constituirán con corte a 31 de diciembre de 2018 las reservas presupuestales y cuentas por pagar de cada una de las secciones del Presupuesto General de la Nación, a las que se refiere el artículo 89 del Estatuto Orgánico del Presupuesto. Como máximo, las reservas presupuestales corresponderán a la diferencia entre los compromisos y las obligaciones, y las cuentas por pagar por la diferencia entre las obligaciones y los pagos.

Para las cuentas por pagar que se constituyen a 31 de diciembre de 2018 se debe contar con el correspondiente programa anual mensualizado de caja de la vigencia, de lo contrario deberán hacerse los ajustes en los registros y constituir las correspondientes reservas presupuestales. Igual procedimiento se deberá cumplir en la vigencia 2019.

Si durante el año de la vigencia de la reserva presupuestal o de la cuenta por pagar desaparece el compromiso u obligación que las originó, se podrán hacer los ajustes respectivos en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación.

Como quiera que el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación refleja el detalle, la secuencia y el resultado de la información financiera pública, registrada por las entidades y órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación, no se requiere el envío de ningún soporte físico a la Dirección General del Presupuesto Público Nacional, ni a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, salvo que las mismas lo requieran.

PARÁGRAFO. Previo a iniciar la ejecución de las reservas presupuestales y de las cuentas por pagar constituidas con corte a 31 de diciembre de 2018, las entidades deberán clasificarlas en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación de acuerdo con el nuevo Catálogo de Clasificación Presupuestal establecido por la Dirección General del Presupuesto Público Nacional. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Marco Conceptual anexo en la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en los numerales 5. Principios de contabilidad pública y 6.2.2., se 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.

(...)

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 del texto)

## CONCLUSIÓN

Es importante recalcar que, el reconocimiento de los hechos económicos de la entidad, debe efectuarse atendiendo un conjunto de principios de contabilidad pública que difieren de los principios presupuestales, toda vez que, la información contable pública y la presupuestal procede de distintos sistemas desarrollados bajo reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo que implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Estos sistemas de información no son equiparables, sin embargo, operan sobre bases comprensivas conciliables, puesto que, tratándose de sistemas que operan sobre bases conceptuales diferentes, puede ocurrir que para un mismo evento o circunstancia se presenten tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro únicamente en uno de los dos sistemas.

Ahora bien, de conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que, una entidad bajo el ámbito de aplicación de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, para el reconocimiento de los elementos de sus estados financieros, considerará el principio de devengo el cual establece que, los hechos económicos se registran cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período.

Así las cosas, un pasivo debe reconocerse cuando satisfaga el principio antes mencionado y la definición del Marco Conceptual, donde el registro procede cuando se confirma la existencia de una obligación presente, producto de un evento pasado y que para liquidarlo, 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.

Bajo este contexto, con independencia al proceso administrativo y de la categorización a título de reservas al no contar las cuentas por pagar con el correspondiente programa anual mensualizado de caja de la vigencia, si se han generado hechos económicos que atienden a las características mencionadas anteriormente, deberán reconocerse en las subcuentas y cuentas correspondientes de la clase 2-PASIVOS, del marco normativo aplicable, en la fecha en que la obligación surja. En caso contrario, no procede reconocimiento alguno por concepto de pasivos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000060561 DEL 23-10-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Registro contable de contratos de administración de proyectos, convenios especiales de cooperación, contratos de financiamiento y contratos civiles o comerciales.

Doctora  
 YOLANDA ACEVEDO ROJAS  
 Directora 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 No. 2019550003262-2, del 16 de septiembre de 2019, en la cual solicita concepto sobre los siguientes temas:

“El Departamento Administrativo de Ciencia Tecnología e Innovación - Colciencias en calidad de Fideicomitente requiere impartir instrucciones contables a la Fiduciaria la Previsora S.A. como vocera del Patrimonio Autónomo Fondo Francisco José de Caldas, en virtud de lo dispuesto en el contrato de fiducia mercantil No. 661 del 30 de octubre de 2018, en especial la cláusula 10 numerales 10.2.4, relacionadas con la contratación derivada y 10.2.9 relacionadas con la contabilidad de los recursos, lo que motiva a recurrir a la Contaduría General de la Nación para solicitar de manera comedida conceptuar respecto del registro contable de los siguientes tipos de actos, convenios o contratos que pueden celebrarse por el Patrimonio Autónomo Fondo Francisco José de Caldas para financiar programas, proyectos, entidades y actividades de Ciencia, Tecnología e Innovación, para lo cual se anexa como referencia los siguientes documentos:

1. Convenios especiales de cooperación: El cual es celebrado para asociar recursos, capacidades y competencias interinstitucionales. Ejemplo: Convenio 779 de 2017.
2. Contratos de administración de proyectos: Tienen como propósito encargar a un tercero idóneo para llevar a cabo actividades de Ciencia, Tecnología e Innovación (CTel), la gestión y ejecución de un proyecto en esta materia. Ejemplo: Contrato 10 de 2018.

3. Contratos de financiamiento en cualquiera de sus modalidades: Reembolso obligatorio, reembolso condicional, reembolso parcial y recuperación contingente. Ejemplo: Contrato 12 de 2018.

4. Contratos civiles o comerciales de cualquier tipología, siempre y cuando los mismos tengan por objeto actividades inherentes a proyectos en CTel o sirvan de instrumento para ejecutar y cumplir dichas actividades. En ningún caso dichos contratos podrán estar destinados a financiar el funcionamiento del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación -COL- CIENCIAS- o de otra entidad pública. Ejemplo: contrato de prestación de servicios. Ejemplo: Contrato 11 de 2018”.

Con base en los antecedentes expuestos me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## **CONSIDERACIONES**

### **1. Consideraciones para 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; u) 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 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)

## 2. Consideraciones para 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. Consideraciones sobre 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)

Sobre le particular, la CGN se ha pronunciado en varias ocasiones a través de los siguientes conceptos:

- 2018200002957-1 del 29 de mayo de 2018 dirigido al Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación - Colciencias
- 2019200001473-1 del 26 de Julio de 2019 dirigido a la Universidad Nacional de Colombia

#### **4. Consideraciones sobre contratos civiles o comerciales de cualquier tipología**

En relación a los contratos civiles o comerciales, 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 12 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)

## **5. Consideraciones respecto del Marco normativo para entidades de gobierno**

Mediante comunicado N° 2018300003963-1 del 14 de agosto del 2018, emitido por la Subcontaduría de Consolidación de la Información de la CGN, se informó que “ (...) para la preparación y reporte de la información correspondiente a la categoría Información Contable Pública — Convergencia a partir del tercer trimestre julio - septiembre de 2018, la entidad debe aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno definido en la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015 y sus modificaciones; así mismo, debe atender los plazos y requisitos señalados en la Resolución 706 del 16 de diciembre de 2016 y sus modificaciones.

Lo anterior significa, de acuerdo con la interpretación jurídica, que el patrimonio autónomo Francisco José de Caldas a cargo de COLCIENCIAS, debe preparar y reportar su información

contable en forma independiente de la información del Departamento Administrativo.” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el Marco Conceptual dispuesto como anexo de la Resolución 533 de 2015 (y sus modificaciones), mediante la cual la CGN expidió el Marco Normativo 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 (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.

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

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

De acuerdo con el comunicado N° 2018300003963-1 del 14 de agosto del 2018 en el que se define el Marco Normativo aplicable para el Patrimonio Autónomo Francisco José de Caldas (PAFJC), se entiende que dicho patrimonio debe aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, y se enmarca dentro del numeral 2° del artículo 2° de la Resolución 156 de 2018, expedida por la U.A.E. Contaduría General de la Nación, y por tanto debe aplicar integralmente el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y deberá preparar y reportar su información contable como una entidad pública independiente de la información de COLCIENCIAS.

Por lo anterior, el PAFJC deberá observar todos los componentes de dicho Marco los cuales fueron establecidos en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones: 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 ese sentido, de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual del Marco Normativo para entidades de Gobierno, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden variar dependiendo de los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato o convenio, considerando lo siguiente:

### 1. Tratamiento contable de los convenios especiales de cooperación

Cuando se trata de acuerdos mediante los que el PAFJC, entrega recursos a una entidad pública para apoyar, concurrir, subsidiar o cooperar al desarrollo de las funciones de la entidad que administra, sin exigir contraprestación directa alguna, en el que el patrimonio autónomo cede el control sobre los mismos.

Para efectos del reconocimiento contable, corresponde al PAFJC y a la entidad que recibe los recursos, 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.

Dadas esas circunstancias, para el tratamiento contable se pueden presentar las siguientes alternativas:

#### 1.1. Transferencia de recursos no condicionadas

En este caso, si el PAFJC realiza la entrega de recursos en calidad de transferencia o subvención, reconocerá ese hecho debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas que correspondan de las cuentas 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS o 5424-SUBVENCIONES.

Con el giro de los recursos, el PAFJC disminuye la cuenta por pagar debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditando la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

#### 1.2. Transferencia de recursos condicionadas

En este caso, la entidad que recibe los recursos solo obtiene los derechos sobre estos hasta tanto cumplan las condiciones fijadas por el PAFJC, como ocurre, por ejemplo, cuando se exige el uso o destinación a una finalidad particular y en caso de no cumplimiento, dichos recursos deben reintegrarse al PAFJC, quien tendrá la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

Bajo este contexto, el PAFJC, en el momento en que ordena el traslado de estos, debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS según corresponda, y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR o la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, según sea el caso.

Con el giro de los recursos, debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR o la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR según sea el caso, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o las subcuentas y cuentas que representen la naturaleza de los recursos cedidos.

Con el cumplimiento de las condiciones por parte de la entidad que recibe los recursos, el PAFJC reconocerá el gasto por transferencias y amortizará el cargo diferido, para lo cual

debitará la subcuenta respectiva de las cuentas 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS o 5424-SUBVENCIONES según corresponda, y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, según corresponda.

## 2. Tratamiento contable de contratos de administración de proyectos

Bajo esta modalidad, 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, 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 concordancia, el tratamiento contable que se deberá aplicar a este tipo de contratos o convenios es el de recurso entregado en administración, los cuales son aquellos que se entregan a una entidad, distinta de una sociedad fiduciaria 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.

En los recursos entregados en administración a otras entidades, la entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este procedimiento aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Cuando el PAFJC entregue recursos en administración a otras entidades, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos 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, el PAFJC 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.

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados por el PAFJC, en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados a otra entidad, que se mantengan en efectivo, se registrarán por el PAFJC debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

El PAFJC registrará las comisiones cobradas por la entidad que administra debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES. Con el pago de dichas comisiones, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Lo anterior, sin detrimento del reconocimiento contable de las retenciones y descuentos que se deriven de los hechos económicos, acuerdos establecidos entre las partes, y la regulación que le sea aplicable.

### **3. Tratamiento contable de convenios especiales de financiamiento**

Dado que, sobre el particular, la CGN se ha pronunciado a través de la doctrina contable, se deberá aplicar lo expuesto los siguientes conceptos, de los cuales se adjunta copia en anexo:

- 2018200002957-1 del 29 de mayo de 2018 dirigido al Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación - Colciencias
- 2019200001473-1 del 26 de Julio de 2019 dirigido a la Universidad Nacional de Colombia

### **4. Tratamiento contable de contratos civiles o comerciales de cualquier tipología**

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.

Es decir, bajo esta figura, contratante y contratista pactan obligaciones de desempeño, en los que el contratista actúa como agente principal, 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.

Los elementos característicos que identifican este tipo de contratos son los siguientes:

- El contratista debe proporcionar los bienes o servicios a la contraparte, siendo responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios requeridos;
- El contratista 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.
- El contratista tiene total libertad para acordar los precios, directa o indirectamente, con los terceros que subcontrata para proporcionar los bienes o servicios;
- El contratista soporta el riesgo de crédito del contratante 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;

Para reconocer los hechos económicos derivados del cumplimiento de los compromisos adquiridos en desarrollo de un convenio en el que el PAFJC participe como contratante, se debe seguir el procedimiento contable que se indica a continuación:

Cuando el PAFJC contrate a terceros para la obtención de bienes o servicios, deberá reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación.

En la contratación general, la entidad deberá reconocer las obligaciones del contrato debitando el gasto o costo que corresponda a los bienes o servicios adquiridos y acreditando la subcuenta de la cuenta que corresponda a la obligación que represente la naturaleza del pasivo.

Por otra parte, cuando el PAFJC 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.

En ambos casos, los saldos de las anteriores cuentas disminuirán cuando el PAFJC reciba los bienes o servicios contratados.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000061731 DEL 07-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Improcedencia del reconocimiento de bienes por grupos homogéneos

Doctora

MARIA ORFELINA RIASCOS RIASCOS  
 Profesional Universitario Área Financiera  
 Secretaria de Educación de Yumbo  
 Yumbo, Valle del Cauca

### ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20195500036002, del 16 de octubre de 2019, en la cual consulta sobre lo siguiente:

“En el manual de políticas contables de las Instituciones educativas en la política de propiedad, planta y equipo se estableció como reconocimiento crear grupos homogéneos, debido a que por la cantidad de bienes y su valor total de los bienes es considerable reconocerlos, ya que por valor unitario no cumpliría con su reconocimiento, pero es de anotar que es un reconocimiento adicional mas no está establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos).

La inquietud que se presenta se refiere a eliminar de la política contable el reconocimiento de grupo homogéneos por el traumatismo que se genera en el aplicativo del módulo de inventarios y el desgaste administrativo y contable, por lo tanto, la pregunta es:

Se puede eliminar ese reconocimiento de grupos homogéneos, y el tratamiento contable sería como un cambio en política contable y se debe realizar Re expresión de saldos o se puede llevar contra patrimonio el ajuste y se realiza prospectivo por no ser establecido en la parte normativa, teniendo en cuenta que fue una adición voluntaria que se realizó al reconocimiento por parte de la entidad, no se encuentra establecido por la norma de reconocimiento, medición, revelación y presentación de entidades de gobierno.”

## CONSIDERACIONES

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

### “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. (...)

### 3.2.10. 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.



### 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.”

Por su parte, la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores del marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, indica:

#### “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.

16. Un cambio en una estimación contable es el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan, bien el valor en libros de un activo o de un pasivo, o bien el consumo periódico de un activo. Estos cambios se producen tras la evaluación de la situación actual del elemento, de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes.

17. Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

18. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando, bien el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio si afecta solamente este periodo, o bien el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio. (...)

#### 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.” (Subrayado fuera del texto)

Sobre la evaluación de la materialidad o importancia relativa, la CGN emitió el Concepto CGN N° 20182000017261, el 1 de marzo de 2018, dirigido a la doctora Marcela Victoria Hernández, contadora general de Bogotá D.C., así:

“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.”

## CONCLUSIONES

En principio se debe resaltar que todo hecho económico, con independencia de su cuantía, naturaleza o función, que pueda 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.

El reconocimiento de los bienes deberá realizarse de manera individual, puesto que aunque la entidad adquiera elementos de una misma naturaleza en grupo, deberá contar con la manera de controlar los elementos que conforman su valor en libros de forma individual, a efectos de garantizar el manejo contable expedito en casos de baja en cuentas por pérdida, disposición a título oneroso o gratuito u otras circunstancias, así como para el control de la depreciación, deterioro o mejoras de los activos.

Caso de excepción ocurre cuando la Norma de propiedades, planta y equipo señala que si entre sus partes significativas existe una vida útil y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método utilizado por otra parte significativa, la Entidad podrá agrupar ambas partes para determinar el cargo por depreciación. Por lo tanto, es viable la agrupación de elementos pero con fines de efectuar la medición posterior, sin que ello afecte su reconocimiento individual dentro de la contabilidad.

Así las cosas, el reconocimiento por grupos homogéneos no es un lineamiento establecido en el Régimen de Contabilidad Pública y por tanto, su aplicación no es válida.

Por lo tanto, si en el manual de políticas contables han adoptado inapropiadamente una política, la entidad deberá realizar la actualización del manual de políticas contables y efectuar los ajustes correspondientes en la información financiera, atendiendo los lineamientos de la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, en lo concerniente a corrección de errores, en caso que los resultados del período o acumulados se vean afectados al ajustarse a los nuevos parámetros de la política debidamente formulada.

Si el error se corrige dentro del mismo período contable, realizará los ajustes a que haya lugar antes de que se autorice la publicación de los estados financieros. Si el error corresponde a periodos anteriores, cuando se descubra, realizará el ajuste de las partidas que se vieron afectadas y usará como contrapartida la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, si el error de períodos anteriores es considerado material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Ahora bien, es importante advertir que, para reconocer los elementos adquiridos dentro de la información financiera que afecten la estructura patrimonial o los resultados del periodo, la entidad deberá adherirse a los lineamientos establecidos en la política de materialidad incluida en el manual de políticas contables.

La materialidad es un aspecto específico de la entidad basada en la naturaleza o magnitud de las partidas, se deberá determinar teniendo en cuenta su actividad principal, el entorno en el cual se desempeña, las características particulares y las condiciones económicas y financieras de esta, siempre que no desborden los criterios generales establecidos en la regulación expedida por la CGN.

De esta manera, cuando la entidad decide realizar cambios en el umbral de materialidad como resultado de nueva información o nuevos acontecimientos que afectan los criterios adoptados, esta modificación se tratará como cambio en una estimación contable, toda vez que las circunstancias sobre las cuales se determina incorporan cierto grado de incertidumbre, dado que las condiciones de la entidad pueden cambiar en periodos posteriores.

Los efectos que se deriven del cambio de umbral de materialidad se reconocerán en el periodo en el que se presente el cambio, ajustando las partidas afectadas, y su aplicación se realizará de manera prospectiva.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000061781 DEL 07-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Oficialización y foliación de los libros de contabilidad.

Doctora  
 DIANA ROCÍO RÍOS GRIJALBA  
 Profesional Especializado  
 Secretaría de Hacienda de Palmira  
 Palmira - Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20195500035552 del 10 de octubre de 2019 mediante la cual señala que en la norma de Proceso Contable y Sistema Documental, anexa a la Resolución N° 525 de 2016 modificada por la Resolución N° 625 de 2018, no se menciona la oficialización y foliación de los libros de contabilidad, razón por la cual solicita conocer si de acuerdo con la normativa vigente es necesario efectuar dicho trámite.

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

**CONSIDERACIONES**

El anexo a la Resolución N° 525 de 2016 “Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable” modificada por la Resolución N° 625 de 2018, señala lo siguiente:

**“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE**

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto

y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas. (...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

#### 4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados. (...)

#### 4.2. Comprobantes de contabilidad

Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Los comprobantes de contabilidad pueden ser, entre otros, comprobante de ingreso, egreso y general. (...)

#### 4.3. Libros de contabilidad

Los libros de contabilidad son los documentos que sistematizan cronológicamente los hechos económicos que afectan las partidas de los estados financieros. Los asientos que se realizan en los libros de contabilidad deben estar respaldados en comprobantes de contabilidad.

Los libros de contabilidad deben llevarse en español e identificar la entidad a la cual pertenecen. Estos libros se clasifican en libros principales y auxiliares. La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar que los hechos económicos se registren en los libros de contabilidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública vigente, no está predeterminada la obligación de oficializar los libros de contabilidad mediante un acta de apertura, por lo cual no es necesario realizar dicha acción. Sin embargo, la entidad en cabeza del representante legal, debe garantizar que la contabilidad se lleve conforme lo establecido en el marco normativo correspondiente, preservando que los hechos económicos reconocidos contablemente estén debidamente documentados mediante soportes, comprobantes y libros de contabilidad, tal como lo establece la norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, de tal forma que se cumpla con las características de autenticidad, integridad y veracidad

Con respecto a la foliación de los libros, pese a que la norma no lo señala, la entidad podrá determinar llevar a cabo este procedimiento como un mecanismo de control que contribuya a su identificación de forma consecutiva.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000067321 DEL 22-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Clasificación en el Estado de Situación Financiera del SGR, como activo corriente o no corriente, de los recursos del FAE entregados en administración al Banco de la República Presentación en el Estado de Flujos de Efectivo del SGR, de los recursos del FAE entregados en administración al Banco de la República

Doctora

MARIA ANGELICA FERNANDEZ MAHECHA

Asesor Subdirección de Operaciones

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)

Bogotá

#### ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003842-2 del día 31 de octubre de 2019, mediante la cual formula consulta en relación con la clasificación del Fondo de Ahorro y Estabilización en los Estados Financieros del Sistema General de Regalías (SGR).

“2. OPERACIÓN DEL FAE En la Instrucción de abono a cuenta que emite mensualmente el DNP, se distribuye el valor en pesos para el FAE por participe, la mesa de dinero de la Dirección de Crédito Público del Ministerio de Hacienda compra los dólares y se envía al Banco de la República con la discriminación por participe. El Banco de la República aplica los aportes por cada participe en US\$ y los administra de acuerdo a sus facultades. Mensualmente el Banco de la República informa al Ministerio de Hacienda el comportamiento del FAE por participe producto de los aportes, retiros y utilidades o pérdidas en función de las inversiones que realizan. Con esta información se registran las operaciones en la contabilidad del SGR.

(...)

SOLICITUD Con el fin de revelar de manera adecuada en los estados financieros del SGR, teniendo en cuentas las particularidades del Fideicomiso FAE, cordialmente solicita expedir concepto respecto:

1. EL FAE que se refleja como un recurso entregado en administración al Banco de la República en los estados financieros del SGR, se debe clasificar como partida corriente o no corriente, de acuerdo a las condiciones enunciadas en el numeral 1.3.2.3 - Activos corrientes y no corrientes del capítulo VI – Normas para la presentación de Estados Financieros y Revelaciones de la resolución 533 de 2015?

2) El saldo del FAE y sus movimientos deben hacer parte del estado de Flujos de Efectivo del Sistema General de Regalías, de acuerdo al numeral 1.3.5- Estado de flujos de efectivo del capítulo VI- Normas para la presentación de Estados Financieros y Revelaciones de la resolución 533 de 2015?”

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

### CONSIDERACIONES

El Capítulo V – de la Ley 1530 de 2012 Recursos provenientes del Fondo de Ahorro y Estabilización, señala:

“Artículo 45. Banco de la República. El Banco de la República administrará los recursos correspondientes al Fondo de Ahorro y Estabilización del Sistema General de Regalías únicamente de conformidad con las disposiciones de la presente ley, el reglamento y el contrato que suscribirá La Nación–Ministerio de Hacienda y Crédito Público con el Banco de la República. (...)”

**Artículo 46. Fondo de Ahorro y Estabilización.** De acuerdo con el inciso sexto del artículo 361 de la Constitución Política los recursos destinados anualmente al Fondo de Ahorro y Estabilización se distribuirán entre los departamentos en la misma proporción en que participen en los recursos destinados en el año correspondiente al Fondo de Desarrollo Regional, al Fondo de Compensación Regional, al ahorro pensional territorial, al Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación y a las asignaciones a que se refiere el inciso segundo del artículo 361 de la Constitución Política.

**Artículo 47. Distribución de excedentes anuales.** En caso de que los recursos destinados al Fondo de Ahorro y Estabilización excedan del treinta por ciento (30%) de los ingresos anuales del Sistema General de Regalías, tal excedente se distribuirá entre los departamentos en la misma proporción en que participen en la suma de los recursos destinados en el año correspondiente al Fondo de Compensación Regional, al Fondo de Desarrollo Regional y a las asignaciones directas. Los recursos se canalizarán a través de los componentes del Sistema General de Regalías anteriormente mencionados, de acuerdo con su participación en los ingresos del Sistema.

**Artículo 48. Desahorro.** En el evento en que en un año fiscal los ingresos por regalías y compensaciones del Sistema General de Regalías sean inferiores a la suma de los montos que corresponde al ahorro pensional territorial, Fondo de Ciencia, Tecnología e Innovación, Fondo de Compensación, Fondo de Desarrollo y a las asignaciones directas a que se refiere el inciso segundo del artículo 361 de la Constitución, el Fondo de Ahorro y Estabilización desahorará los recursos para cubrir esta diferencia. El desembolso del Fondo de Ahorro y Estabilización en un año fiscal no podrá ser superior al diez por ciento (10%) del saldo del mismo al último día del año inmediatamente anterior”

(...)

Las Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones para 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, establecen:

(...)

“1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.2. Estado de situación financiera

1.3.2.2. Distinción de partidas corrientes y no corrientes

13. La entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.

1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes

14. La entidad clasificará un activo, como corriente cuando a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo, consumirlo o distribuirlo en forma gratuita o a precios de no mercado en su ciclo normal de operación (este último es el tiempo que la entidad tarda en transformar entradas de recursos en salidas); b) mantenga el activo principalmente con fines de negociación; c) espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros; o d) el activo sea efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la presente Norma), a menos que este se encuentre restringido y no pueda intercambiarse ni utilizarse para cancelar un pasivo por un plazo mínimo de 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros. (Subrayado fuera de texto)

15. La entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes.

(...)

### 1.3.5. Estado de flujos de efectivo

32. El estado de flujos de efectivo presenta los fondos provistos y utilizados por la entidad, en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación, durante el periodo contable.

33. Los flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al 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)

(...)

#### 1.3.5.1 Presentación

38. Para la elaboración y presentación del estado de flujos de efectivo, la entidad realizará una clasificación de los flujos de efectivo del periodo en actividades de operación, de inversión y de financiación, atendiendo la naturaleza de estas.

##### 1.3.5.1.1 Actividades de operación

39. Son las actividades que realiza la entidad en cumplimiento de su cometido estatal y que no pueden calificarse como de inversión o financiación.

40. Algunos ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes: a) los recaudos en efectivo procedentes de impuestos, contribuciones, tasas y multas; b) los recaudos en efectivo procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios; c)

los recaudos en efectivo procedentes de transferencias y otras asignaciones realizadas por el Gobierno o por otras entidades del sector público; d) los recaudos en efectivo procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos; e) los pagos en efectivo a otras entidades del sector público para financiar sus operaciones (sin incluir los préstamos); f) los pagos en efectivo a proveedores por el suministro de bienes y servicios; g) los pagos en efectivo a los empleados; h) los pagos en efectivo a las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas; i) los pagos y devoluciones en efectivo de impuestos sobre las ganancias, a menos que estos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o financiación; y j) los recaudos y pagos en efectivo derivados de la resolución de litigios.

41. En los estados financieros individuales, los flujos de efectivo derivados de las actividades de operación se presentarán por el método directo, según el cual se presentan, por separado, las principales categorías de recaudos y pagos en términos brutos.

(...)

#### 1.3.5.1.2. Actividades de inversión

43. Son las actividades relacionadas con la adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como de otras inversiones no incluidas como equivalentes al efectivo.

44. Algunos ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes: a) los pagos en efectivo por la adquisición de propiedades, planta y equipo; de bienes de uso público; de bienes históricos y culturales; de activos intangibles y de otros activos a largo plazo, incluidos aquellos relacionados con los costos de desarrollo capitalizados y las propiedades, planta y equipo construidas por la entidad para sí misma; b) los recaudos en efectivo por ventas de propiedades, planta y equipo; de activos intangibles y de otros activos a largo plazo; c) los pagos en efectivo por la adquisición de instrumentos de deuda o de patrimonio, emitidos por otras entidades, así como las participaciones en negocios conjuntos; d) los recaudos en efectivo por la venta y reembolso de instrumentos de deuda o de patrimonio emitidos por otras entidades, así como las participaciones en negocios conjuntos; e) los préstamos a terceros; f) los recaudos en efectivo derivados del reembolso de préstamos a terceros; g) los pagos en efectivo derivados de contratos a término, de futuros, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando los anteriores pagos se clasifican como actividades de financiación; y h) los recaudos en efectivo procedentes de contratos a término, de futuros, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando los anteriores cobros se clasifican como actividades de financiación.

45. Cuando un contrato se trate contablemente como cobertura de una posición comercial o financiera determinada, sus flujos de efectivo se clasificarán de la misma forma que los procedentes de la posición que se esté cubriendo.

### 1.3.5.1.3. Actividades de financiación

46. Son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por la entidad.

47. Algunos ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes: a) los recaudos en efectivo procedentes de la emisión de títulos, de la obtención de préstamos y de otros fondos, ya sea a corto o largo plazo; b) los reembolsos de los fondos tomados en préstamo; c) los pagos en efectivo realizados por el arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero; y d) los recaudos y pagos en efectivo realizados con recursos recibidos en administración.”

## CONCLUSIONES

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

- **Estado de Flujos de efectivo**

De conformidad con la Norma para la presentación de los estados financieros y revelaciones, los recursos entregados en administración son considerados equivalentes de efectivo que hacen parte de la estructura del Estado de Flujos de efectivo. Por tanto, el SGR deberá incluir en su Estado de Flujos de efectivo, los recursos entregados en Administración al Banco de la República por concepto del Fondo de Ahorro y Estabilización- FAE, clasificándolos en actividades de inversión, financiación u operación, según corresponda a la naturaleza de estas operaciones.

- **Clasificación de los recursos entregados en administración al Banco de la República, en activo corriente o no corriente.**

Para la clasificación entre activo corriente o no corriente en los Estados Financieros del SGR, de los recursos entregados en administración al Banco de la República, se deberá considerar la política establecida por el SGR sobre el desahorro y monetización que se realizará en cada periodo contable con el objetivo de distribuir los recursos a los diferentes beneficiarios de acuerdo con lo establecido en las disposiciones legales. De manera que si los desahorros son susceptibles de producirse en períodos no mayores a un año desde la fecha de presentación de los Estados Financieros se presentarán las partidas correspondientes dentro del activo corriente, de lo contrario, será clasificado como activo no corriente.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192300061381 DEL 07-11-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de los patrimonios autónomos de remanentes con saldo negativo.

Doctora

CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá D.C.

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 2019550002494-2 del 08 de julio de 2019, en la cual solicita concepto sobre el siguiente caso:

“Conforme a lo dispuesto en el artículo 238 de la Ley 1753 de 2015, para efecto de dar cumplimiento a lo previsto en los artículos 18° del Decreto Ley 4057 de 2011, y 7° y 9° del Decreto 1303 de 2014, se autorizó la creación de un patrimonio autónomo administrado por Fiduciaria la Previsora — Fiduprevisora SA., con quien el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) suscribió el respectivo contrato de Fiducia Mercantil.

Los referidos artículos señalan lo siguiente:

Artículo 238° de la Ley 1753 de 2015: “ATENCIÓN DE PROCESOS JUDICIALES Y RECLAMACIONES ADMINISTRATIVAS DEL EXTINTO DAS Y CONSTITUCIÓN DE FIDUCIA MERCANTIL. Para efecto de dar cumplimiento a lo previsto en los artículos 18 del Decreto ley 4057 de 2011 y 70 y 90 del Decreto número 1303 de 2014, autorícese la creación de un patrimonio autónomo administrado por Fiduciaria La Previsora SA. con quien el Ministerio de Hacienda y Crédito Público suscribirá el contrato de fiducia mercantil respectivo.

Para todos los efectos legales la representación de dicho patrimonio autónomo la llevará la sociedad fiduciaria, quien se encargará de la atención de los procesos judiciales, reclamaciones administrativas, laborales o contractuales en los cuales sea parte o destinatario el extinto Departamento Administrativo de Seguridad (DAS) o su Fondo Rotatorio, y que no guarden relación con funciones trasladadas a entidades receptoras de

acuerdo con la naturaleza, objeto o sujeto procesal, o que por cualquier razón carezcan de autoridad administrativa responsable para su atención.

Los recursos serán invertidos observando los criterios de seguridad, solidez y rentabilidad de acuerdo con lo que para el efecto se establezca en el contrato de fiducia mercantil' (Subrayado fuera de texto).

Artículo 18° del Decreto Ley 4057 de 2011: "Atención de procesos judiciales y de cobro coactivo. Los procesos judiciales, reclamaciones de carácter administrativo, laboral, contractual y de cobro coactivo en los que sea parte el DAS y/o su Fondo Rotatorio quedarán a su cargo hasta la culminación del proceso de supresión.

Al cierre de la supresión del Departamento Administrativo de Seguridad (DAS) los procesos y demás reclamaciones en curso serán entregados a las entidades de la Rama Ejecutiva que hayan asumido las funciones de acuerdo con la naturaleza, objeto o sujeto procesal.

Si la función no fue asumida por una entidad de la Rama Ejecutiva el Gobierno nacional determinará la entidad de esta Rama que los asumirá.

Parágrafo. Para los efectos de notificaciones judiciales que surjan posterior a la vigencia del presente Decreto, se señala como domicilio único la ciudad de Bogotá D. C."

Artículos 7° y 9° del Decreto 1303 de 2014:

"Artículo 7. Procesos judiciales y conciliaciones prejudiciales. Los procesos judiciales y conciliaciones prejudiciales en curso en los que sea parte el DAS y/o el Fondo Rotatorio del DAS que aún no han sido recibidos por las entidades que asumieron las funciones, Migración Colombia, Dirección Nacional de Protección, Ministerio de Defensa Nacional; Policía Nacional y la Fiscalía General de la Nación de conformidad con lo señalado en el numeral 3.2. del artículo 3 del Decreto Ley 4057 de 2011, serán entregados a estas entidades por el Director del DAS en proceso de supresión debidamente inventariados y mediante acta, para lo cual debe tener en cuenta la naturaleza, objeto o sujeto procesal.

Igualmente, los procesos que tengan relación con los servidores públicos del DAS incorporados a otras entidades de la Rama Ejecutiva deberán ser asumidos por la entidad receptora.

Los procesos judiciales y conciliaciones prejudiciales que no deban ser asumidos por las entidades a las cuales se trasladaron funciones o se incorporaron servidores deberán ser entregados a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, para que continúe con la



defensa de los intereses del Estado, para efectos de lo cual el Ministerio de Hacienda y Crédito Público proveerá los recursos presupuestales necesarios.

Los procesos judiciales se entregarán a las citadas entidades teniendo en cuenta los listados contenidos en los cuadros que hacen parte integral del presente decreto.

El Acta mediante la cual se hace entrega de los procesos deberá contener como mínimo:

(...)

Parágrafo. Con el propósito de garantizar la adecuada defensa del Estado la entidad que recibe los procesos deberá continuar atendiendo la gestión de los mismos, una vez estos le sean entregados, en los términos señalados en el presente decreto”. (Subrayado fuera de texto)

“Artículo 9. Atención de procesos judiciales posteriores al cierre. Los procesos judiciales, reclamaciones de carácter administrativo, laboral y contractual, en los que sea parte el DAS y/o su Fondo Rotatorio al cierre de la supresión del DAS, serán notificados a las entidades que hayan asumido las funciones, de acuerdo con la naturaleza, objeto o sujeto procesal Si la función no fue asumida por una entidad de la Rama Ejecutiva, serán notificados y asumidos por la Agencia de Defensa Jurídica del Estado”.

Por su parte, el Decreto 108 de 2016, dispuso: “Artículo 1°. Asignación de procesos. Asígnanse (SIC) a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, con el fin de que sean atendidos y pagados con cargo al patrimonio autónomo cuya creación fue autorizada por el artículo 238 de la Ley 1753 de 2015, los procesos judiciales entregados a la Fiscalía General de la Nación como sucesor procesal del extinto Departamento Administrativo de Seguridad (DAS) o su Fondo Rotatorio, en los casos en que la Fiscalía sea excluida como parte procesal por decisión del juez de conocimiento”

En atención a lo anterior, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público suscribió con la Fiduciaria la Previsora SA. un contrato de Fiducia Mercantil mediante el cual se constituyó un patrimonio autónomo por la suma de CINCUENTA MIL MILLONES DE PESOS (\$50.000.000.000,00) MONEDA CORRIENTE, cuyo objeto es “la atención de los procesos judiciales, pago de sentencias, reclamaciones administrativas, laborales o contractuales en los cuales sea parte o destinatario el extinto Departamento Administrativo de Seguridad — D.A.S. y/o su Fondo Rotatorio, que no guarden relación con funciones trasladadas a entidades receptoras de acuerdo con la naturaleza, objeto o sujeto procesal, o que por cualquier razón carezcan de autoridad administrativa responsable para su atención, en

cumplimiento del artículo 238 de la Ley 1753 de 2015 “Plan Nacional de Desarrollo 2014/2018”.

De este modo, el patrimonio autónomo constituido fue denominado PAP FIDUPREVISORA S.A. DEFENSA JURÍDICA EXTINTO DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO — DAS Y SU FONDO ROTATORIO.

Asimismo, mediante acta de entrega, recibo y empalme del Contrato de Fiducia Mercantil suscrito, se estableció: “ANEXO 6. La presente acta es el instrumento por el cual la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado retira de sus registros y balances contables, los procesos judiciales y conciliaciones prejudiciales vigentes y provisionados, estos últimos entendidos como los pendientes de pago. En consecuencia, la ANDJE elaborará el Balance que contenga la información contable objeto de la entrega a la FIDUPREVISORA, con corte a 31 de enero de 2016”. De este modo, el reconocimiento de las obligaciones está en cabeza del referido patrimonio autónomo, y no de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado ni del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que:

- a) Se constituyó un contrato de Fiducia Mercantil, que, a la luz de lo establecido en la Resolución 386 de 2018 expedida por la Contaduría General de la Nación, debe ser registrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en la cuenta 1926 — DERECHOS EN FIDEICOMISO y actualizado de acuerdo con la información que suministre la sociedad fiduciaria.
- b) La suma de las obligaciones judiciales en la información financiera del Patrimonio Autónomo es superior a los recursos entregados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, lo cual genera que los bienes fideicomitidos en el patrimonio autónomo se mantengan con. un saldo negativo de \$385.005.292.469,56 (según informe a 30 de junio de 2019 - adjunto).
- c) El patrimonio autónomo referido, se identifica con el código de consolidación N°92327271 8, y en tal sentido reporta información a la Contaduría General de la Nación, detallando el monto de activos, pasivos y patrimonio, ingresos y gastos derivados de su operación.

De manera atenta se consulta lo siguiente:

Dado que el monto de las obligaciones del patrimonio autónomo es superior a los aportes realizados por el Ministerio de Hacienda, ¿es adecuado actualizar los DERECHOS EN FIDEICOMISO hasta el monto de los aportes realizados por el MHCP?

En este contexto, ¿cuál debe ser el tratamiento en el Ministerio de las sumas registradas por la sociedad fiduciaria, que exceden los aportes realizados por esta cartera ministerial y que corresponden a los procesos judiciales y conciliaciones prejudiciales que no fueron asumidos por las entidades a las cuales se trasladaron funciones o se incorporaron servidores del extinto DAS, que fueron entregados a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, para que continúe con la defensa de los intereses del Estado, y en donde la actuación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público es la de proveer los recursos presupuestales necesarios?.

¿No se debe realizar ningún registro dado que el registro de los procesos judiciales está en cabeza de la sociedad fiduciaria, y ésta los reporta a la Contaduría General de la Nación y, en consecuencia, se incorporan en el Consolidado del Balance General de la Nación?”

Con base en los antecedentes expuestos y la información obtenida en la reunión realizada el día 30 de octubre de 2019 en las oficinas de la CGN, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

## CONSIDERACIONES

El Decreto 410 DE 1971 Por el cual se expide el Código de Comercio, establece:

“ARTÍCULO 1226. <CONCEPTO DE LA FIDUCIA MERCANTIL>. La fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o mas bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

(...)

ARTÍCULO 1227. <OBLIGACIONES GARANTIZADAS CON LOS BIENES ENTREGADOS EN FIDEICOMISO>. Los bienes objeto de la fiducia no forman parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario y sólo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida” (Subrayado fuera del texto).

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público suscribió el contrato de fiducia mercantil con código 6.000-2016 con la Fiduciaria La Previsora S.A. para la conformación del PAP FIDUPREVISORA S.A. DEFENSA JURÍDICA EXTINTO DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO – DAS Y SU FONDO ROTATORIO, cuyo objeto es la “Constitución de un patrimonio autónomo para la atención de los procesos judiciales, pago de sentencias, reclamaciones administrativas, laborales o contractuales en los cuales sea parte o destinatario el extinto Departamento Administrativo de Seguridad – D.A.S. y/o su Fondo Rotatorio, que no guarden relación con funciones trasladadas a entidades receptoras de acuerdo con la naturaleza, objeto o sujeto procesal, o que por cualquier razón carezcan de autoridad administrativa responsable para su atención, en cumplimiento del artículo 238 de la ley (Sic) 1753 de 2015 “Plan nacional de Desarrollo 2014/2018””

En la cláusula primera de dicho contrato se definen los procesos judiciales como “...el conjunto de procesos judiciales en materia civil, comercial, contencioso – administrativo, acciones constitucionales, seguros, penales y laborales en los cuales hace parte el extinto Departamento Administrativo de Seguridad – D.A.S. o su Fondo Rotatorio, que no guarden relación con funciones trasladadas a entidades receptoras de acuerdo con la naturaleza, objeto o sujeto procesal, o que por cualquier razón carezcan de autoridad administrativa responsable para su atención, ya sea en su calidad de demandante, demandado, llamado en garantía, se le haya denunciado el pleito, haya intervenido o haya sido citado en calidad de tercero, o tenga interés legítimo en los mismos, en el entendido que tales procesos serán los entregados por LA AGENCIA al Patrimonio Autónomo que se conforma mediante la celebración del presente contrato” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el párrafo primero de la cláusula quinta referente a la transferencia de recursos, establece que “En caso de que los recursos así programados sean insuficientes para atender las necesidades de caja, LA FIDUCIARIA podrá solicitar la transferencia de recursos adicionales por parte del FIDEICOMITENTE a más tardar dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la necesidad de los mismos, los cuales serán descontados del valor programado para el pago siguiente. Los giros serán transferidos con sujeción a la disponibilidad de PAC, dentro de los términos anteriormente mencionados.

La Cláusula décimosexta, establece las obligaciones del fideicomitente dentro de las cuales señala:

“CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA – OBLIGACIONES DEL FIDEICOMITENTE: en virtud de la suscripción del presente contrato, EL FIDEICOMITENTE contrae las siguientes obligaciones:

A. OBLIGACIONES GENERALES:

(...)

5. Entregar a LA FIDUCIARIA los recursos necesarios para la celebración, ejecución y terminación del presente contrato.

#### B. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS

1. Transferir a las cuentas del Patrimonio Autónomo que se conforma con la celebración del presente contrato, los recursos con los que se garantizará el cumplimiento del objeto del presente contrato de Fiducia Mercantil.

(...)” (Subrayado fuera del texto)

En el Marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 354 de 2007 (Modificada por la Resolución 156 de 2018) por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación.

El artículo 5 de dicha Resolución establece:

“ARTÍCULO 5°. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

- 1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;
- 2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada; (...)” (Subrayado fuera del texto)

De igual forma, la CGN mediante Resolución 533 de 2015, 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 Marco Conceptual para la Preparación de y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala en el numeral lo siguiente:

## 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 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.

(...)

#### 6.1.2. 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.

(...)

#### 6.2. 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.

## 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 del texto).

Por otra parte, mediante la Resolución 386 de 2018 se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración. El artículo 5 de dicho procedimiento establece:

“ARTÍCULO 5º. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, con el siguiente texto:

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.

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. 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.

### 1. 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.



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.

(...)

## 1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que 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.” (Subrayado fuera del texto).

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas nos permitimos señalar:

Bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública establecido por la Resolución 354 de 2007 (Modificada por la Resolución 156 de 2018), se distinguen dos tipos de patrimonios autónomos: 1) Aquellos que deben ser integrados por las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores; y 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.

Teniendo en cuenta que, la creación del PAP FIDUPREVISORA S.A. DEFENSA JURÍDICA EXTINTO DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO — DAS Y SU FONDO ROTATORIO, fue

autorizada expresamente a través del mandato establecido en el artículo 238 de la Ley 1753 de 2015, dicho patrimonio autónomo deberá aplicar lo establecido en el numeral 2 del artículo 5 de la Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 156 de 2018.

Ahora bien, en concordancia con lo anterior, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público no registrará un saldo por derechos en fideicomiso, toda vez que según lo establecido en el numeral 1.2 del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, dicho 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. Posteriormente, señala que, 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.

Por otra parte, dada la ambigüedad que existe en la normatividad sobre el reconocimiento de las obligaciones derivadas de los procesos judiciales y reclamaciones administrativas del extinto D.A.S. el PAP FIDUPREVISORA S.A. DEFENSA JURÍDICA EXTINTO DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO — DAS Y SU FONDO ROTATORIO, la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberán definir cuál será la entidad que deberá incorporar dichas obligaciones para efectos de realizar los registros contables.

Por lo anterior, se deberá evaluar si de los acuerdos obtenidos entre las entidades, dará lugar a la realización de corrección de errores, para lo cual observarán en la respectiva Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, según el Marco que le sea aplicable.

Así las cosas, el efecto contable que se desarrolla a continuación se realiza bajo el supuesto de que las obligaciones derivadas de los procesos judiciales del extinto D.A.S. serán reconocidas por el PAP FIDUPREVISORA S.A. DEFENSA JURÍDICA EXTINTO DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO — DAS Y SU FONDO ROTATORIO:

### **1. Registro contable para la conformación de patrimonio autónomo y entrega de recursos**

Dado que, en el momento de la constitución del patrimonio autónomo, no se había modificado la Resolución 354 de 2007 en la que se definía el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, y aún no se encontraba en vigencia la Resolución 533 de 2015 por la cual se incorporó en el RCP el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el registro contable que el Ministerio de Hacienda debió realizar para la constitución del patrimonio autónomo correspondía a 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 que correspondiera de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la transición al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expedido en la Resolución 533 de 2015, el Ministerio de Hacienda debió incluir el saldo del patrimonio autónomo en la determinación de los saldos iniciales.

Posteriormente, con la emisión de la Resolución 156 de 2018 que modifica la Resolución 354 de 2007, es decir, el ámbito de aplicación del RCP, el Ministerio de Hacienda debió retirar los saldos registrados por derechos en fideicomiso debitando la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

En adelante, los aportes que el Ministerio de Hacienda deba realizar en virtud de lo estipulado en el artículo 238° de la Ley 1753 de 2015, los realizará debitando la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Con el giro de los recursos se 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.

Por su parte, asumiendo que el PAP FIDUPREVISORA S.A. DEFENSA JURÍDICA EXTINTO DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO — DAS Y SU FONDO ROTATORIO será quien registra las obligaciones de los procesos del extinto D.A.S. debitará la respectiva cuenta por cobrar por transferencias o subvenciones y acreditará la cuenta de ingreso o subvención según sea el caso y, posteriormente, con el giro de los recursos debitará la subcuenta y cuenta correspondiente a depósitos en instituciones financieras y acreditará la cuenta por cobrar por concepto de transferencia o subvención según sea el caso.

En este caso, se reitera que el Ministerio de Hacienda no deberá reportar saldo de derechos en fideicomiso, toda vez que el PAP FIDUPREVISORA S.A. DEFENSA JURÍDICA EXTINTO DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO — DAS Y SU FONDO ROTATORIO reportará su información de forma independiente y será consolidada para efectos del Balance General de la Nación.

## **2. Registro del saldo faltante para la atención de los procesos judiciales trasladados al patrimonio autónomo**

Según se acuerde frente al reconocimiento de las obligaciones derivadas de los procesos judiciales, se puede presentar dos escenarios para el registro del saldo faltante para la atención de dichos procesos bajo el supuesto de que serán reconocidos por el PAP FIDUPREVISORA S.A. DEFENSA JURÍDICA EXTINTO DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO — DAS Y SU FONDO ROTATORIO:

Si los recursos faltantes generan una obligación en cabeza del Ministerio de Hacienda, este deberá reconocer la obligación con el patrimonio autónomo debitando la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR por el saldo faltante reportado por la fiduciaria para la atención de los procesos judiciales entregados en virtud del artículo 238 de la Ley 1753 de 2015.

Si los recursos faltantes generan una obligación en cabeza de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, esta entidad reconocerá la obligación debitando la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR por el saldo faltante reportado por la fiduciaria para la atención de los procesos judiciales entregados en virtud del artículo 238 de la Ley 1753 de 2015. Adicionalmente, con el giro de los recursos, el Ministerio de Hacienda y la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado aplicarán lo establecido en el Procedimiento de operaciones interinstitucionales.

Por su parte, el PAP FIDUPREVISORA S.A. DEFENSA JURÍDICA EXTINTO DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO — DAS Y SU FONDO ROTATORIO deberá registrar un débito en la respectiva cuenta por cobrar por transferencias o subvenciones a nombre del Ministerio de Hacienda o la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado según se haya acordado y acreditará la cuenta de ingreso por transferencia o subvención según sea el caso, por el valor faltante para la atención de los procesos judiciales entregados en virtud del artículo 238 de la Ley 1753 de 2015.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000068851 DEL 02-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de la cuota de fiscalización y auditaje transferida por el Municipio para el funcionamiento de la Contraloría.

Doctora  
TEOTILA OBREGÓN MORENO  
Profesional Especializada – Contador  
Contraloría General de Santiago de Cali  
Santiago de Cali, Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003652-2, del día 22 de octubre de 2019, en la cual solicita el procedimiento para el reconocimiento de las cuotas de fiscalización y auditaje por la transferencia que hace el Municipio de Cali, teniendo en cuenta:

“El soporte del derecho a favor de la cuota de fiscalización de las contralorías territoriales se autoriza mediante Acuerdos Municipales

Para la vigencia 2019 fue autorizado mediante acuerdo 0453 del 13 de diciembre de 2018 para cubrir el gasto de funcionamiento de esta Contraloría año 2019

Mi inquietud está en caminata en aclarar si como Contraloría debo reconocer el 100% del valor fijado como cuota de fiscalización y auditaje mediante el Acuerdo al inicio del período (mes de enero) e ir amortizando con base en el flujo de efectivo? (sic) o ¿debo hacer el registro de acuerdo al comportamiento del flujo de efectivo es decir el recaudo?”

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. (...)

#### 4.1.1. 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. (...)

### 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. (...)

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. (...)

#### 6.1.4. 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. (...)” (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:

“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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, incorporado al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno por la Resolución 006 de 2017, señala:

##### “1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

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

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

## 1.1. Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada

### 1.1.1. 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. Con el giro de los recursos a los beneficiarios finales, debitarán las subcuentas y cuentas del pasivo relacionado y acreditarán las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. (...)" (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, 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 incorporados en el Marco Conceptual.

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 entidad 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 lo anterior, la Contraloría reconocerá los valores de la cuota de fiscalización y auditaje, que son utilizados para su funcionamiento y le transfiere el municipio, en el momento en el cual se produzcan las condiciones y se cumplan con los criterios para ser reconocido el derecho, conforme a lo indicado en el párrafo anterior.

\*\*\*



## CONCEPTO No. 20192000072191 DEL 04-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los activos asociados al Zoológico de Matecaña.

2	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de los activos asociados al Zoológico de Matecaña.

Doctora  
DORA PATRICIA OSPINA PARRA  
Secretaria de Hacienda  
Municipio de Pereira  
Pereira, Risaralda

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550002971-2, del día 26 de agosto de 2019, en la cual solicita concepto del tratamiento contable de los bienes recibidos en el proceso de liquidación del Instituto de Fomento y Desarrollo de Pereira – INFIPEREIRA, relativos a la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña, en relación con la vigencia del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, aplicable al Municipio de Pereira, y el Marco Normativo de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, aplicado por la Sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S, para clarificar cómo deben proceder cada una de las entidades en los siguientes aspectos:

- “1. ¿Ante los hechos económicos explicados, es posible clasificar el parque temático de flora y fauna, como propiedad planta y equipo?
2. ¿Hay lugar al reconocimiento de intangibles good will y know how?
3. ¿Cuál entidad debe reconocer el intangible?

4. Teniendo presente la realidad financiera de los hechos económicos, ¿En caso de no existir lugar a reconocer intangibles el valor pagado en la operación de adquisición se puede distribuir proporcionalmente a los activos adquiridos?

5. Dadas las particularidades de dicha operación financiera y resaltando que se cuenta con un inventario de la colección de fauna y a su vez valorado con good will y know how por casi 16.000.000.000,00 y que en la operación se pagaron efectivamente \$12.500.000.000,00; ¿cómo proceder a asignar valores a la colección de fauna, que representen efectivamente la realidad financiera de la operación?

6. ¿Es posible asignar una vida útil a la colección de fauna en la presente vigencia, con el fin de proceder a calcular la depreciación acumulada de dicha colección y en qué caso que sea posible este pueda ser certificada por el parque temático por ser de su competencia?

7. ¿Dado que el concepto No. 20182000001461 del 26-01-2018 indica que la colección de fauna es un activo amortizable, y desde la fecha de adquisición INFIPEREIRA no ha sido amortizado, es procedente que se aplique la amortización o mejor depreciación, en el actual periodo contable 2019, reconociendo los periodos no depreciados?

8. ¿Cuál de las dos entidades (Municipio de Pereira o Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S), debe reconocer el activo y el efecto de las depreciaciones no realizadas desde la fecha de adquisición año 2015 y el actual periodo contable 2019?

9. ¿Desde la fecha de adquisición en el año 2015 y hasta el actual periodo contable 2019, se han podido presentar fallecimientos o traslado de animales a otras entidades, cuál entidad debe reconocer estos hechos y cómo?

10. ¿Dado que el valor de adquisición \$ 12.500.000.000,00, está registrado en las cuentas de orden del Municipio de Pereira y si se llegare a establecer que los ajustes y el activo deba ser reconocido por el Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S, que registros debe hacer cada entidad, dado que los efectos al reconocer bajas y depreciación generará un cambio en el valor a la fecha del activo?"

Lo anterior se sustenta en los siguientes hechos ocurridos desde la adquisición del Zoológico de Matecaña en el año 2015, como sigue:

"1. INFIPEREIRA - Instituto de Fomento y Desarrollo de Pereira, establecimiento público del nivel municipal, adquirió mediante contrato la unidad de negocios Zoológico Matecaña a la Sociedad de Mejoras de Pereira, contrato firmado en marzo 16 de 2015, por valor de \$12.500.000.000,00.

Objeto del contrato: “la Sociedad de Mejoras de Pereira se obliga a vender e INFIPEREIRA se obliga a comprar la totalidad de los derechos que la Sociedad de Mejoras de Pereira posee sobre la Unidad de Negocio Zoológico Matecaña, incluyendo los correlativos a los derechos sobre la colección de animales descritos en el Anexo 1”.

2. Para la operación de compra se presentaron dos valoraciones una por parte del vendedor y una realizada por INFIPEREIRA en calidad de comprador, la valoración del vendedor arrojó un precio de \$ 15.954.565.211,00, y la evaluación a dicha valoración realizada por el comprador arrojó un valor de \$12.510.564.990,00, de acuerdo con el documento de justificación de la compra anexo al proceso contractual, concretándose el valor de la operación de compra en \$12.500.000.000,00.

3. Los resultados de las valoraciones y conceptos incluidos corresponden a:

Valoración presentada por el vendedor

	<b>Valoración del vendedor</b>
Colección de fauna	\$ 5.592.796.670
Museo de ciencias naturales	\$ 89.186.699
Good will	\$ 6.155.964.800
Know how	\$ 4.166.617.042
<b>TOTAL</b>	<b>\$15.954.565.211</b>

Colección de fauna - Zoológico Matecaña 2012 y único inventario que tenemos:

Tabla 1. Clasificación Anexo 1.

<b>Clasificación</b>	<b>Especies</b>	<b>Ejemplares</b>
Mamíferos nativos	34	171
Mamíferos exóticos	20	62
Aves nativas	52	168
Aves Exóticas	06	22
Reptiles Nativos	27	110
Reptiles Exóticos	01	04
Peces Nativos	06	12
<b>TOTAL</b>	<b>146</b>	<b>549</b>

Con el fin de darle claridad a la Tabla 1, se adjunta a la presente consulta el Anexo 1, donde se presenta la relación de dicha tabla.

Valoración realizada contratada por el comprador INFIPEREIRA

<b>VALOR DE EMPRESA A PERPETUIDAD</b>	<b>\$12.454.201.444</b>
Más efectivo o equivalente 2014	\$ 83.053.818
Menos deuda actual 2014	\$ 26.690.272
<b>VALOR DE LA COMPAÑÍA</b>	<b>\$12.510.564.990</b>

4. INFIPEREIRA registró en su Balance General la compra en el activo en la cuenta 191018, estudios y proyectos, de la cuenta 1910 cargos diferidos. (Régimen de contabilidad pública precedente), la partida no fue objeto de amortización ni de nuevas mediciones desde su registro inicial en 2015 hasta el final de periodo contable 2017. Los activos (según registro inicial) se recibieron por INFIPEREIRA el 30 de abril de 2015.

5. En octubre de 2016 mediante decreto 836 de la Alcaldía Municipal se ordena la supresión y liquidación del INFIPEREIRA, el mismo decreto ordena que los activos propiedad del INFIPEREIRA sean trasladados al Municipio de Pereira.

6. En noviembre 09 de 2017, la junta de liquidación ordena transferir los activos presentados en la liquidación al Municipio, entre los activos se encuentran los \$12.500.000.000,00, de la compra de la Unidad de Negocios Zoológico Matecaña.

7. El Municipio de Pereira registro en sus cuentas de orden los \$ 12.500.000.000,00 pero no ha procedido con el registro en los activos, razón por la cual requiere de una orientación completa para el registro de esta partida, que tiene origen en el proceso de adquisición de los numerales 1 al 4, los activos adquiridos en este proceso de negociación, desde su recepción(30/04/2015), se encuentran controlados y a cargo del Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira - UKUMARÍ, la cual es una Sociedad por Acciones Simplificada, con número de identificación tributaria 900.811.423 y código CGN 923272721, con capital 100% público donde el único accionista era el INFIPEREIRA. Las acciones en esta sociedad al ser liquidado el INFIPEREIRA, pasaron a propiedad del Municipio de Pereira.

En la actualidad el Municipio de Pereira, debe determinar que tratamiento aplicar a la partida por \$12.500.000.000,00 que está registrada en las cuentas de orden, teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:

- El Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S – UKUMARÍ, es un ente contable público, que aplica las normas contenidas en la resolución 414 de 2014 y sus modificaciones. Esta entidad es quien tiene la custodia y cuidado de la colección de animales.

- Adicionalmente la CGN ya se había pronunciado en relación con este caso en cuenta a como debió proceder el INFIPEREIRA respecto del registro de los conceptos incluidos en la compra, como good will y know how. **(CONCEPTO No. 20182000001461 DEL 26-01-2018).**

- De acuerdo con el concepto No 20182000001461 de 26-01-2018, la operación de compra de la Unidad de Negocios Zoológico Matecaña no corresponde a la adquisición accionaria o de participaciones, con lo cual no habría lugar al reconocimiento del good will y know how y el valor de la operación debería ser asignada a los activos adquiridos como son la colección de fauna y el museo de ciencias naturales.”

Para resolver las inquietudes planteadas en la consulta, así como para generar un contexto amplio de las situaciones ocurridas con la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña, se desarrolló en las instalaciones de la CGN mesa de trabajo el día 15 de octubre de 2019, con la Doctora Erika Jiménez, Directora operativa de contaduría del Municipio de Pereira, y el Doctor Eduard Murillo, Contratista del Municipio de Pereira, en la cual se determinó que la información que había sido suministrada no definía los criterios y el alcance bajo los cuales se había efectuado la entrega de los bienes por parte de INFIPEREIRA a la sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S., siendo el anterior hecho de relevante importancia para la respuesta de dichas inquietudes.

Frente a la anterior situación, el día 23 de octubre de 2019 fue remitido a este despacho, mediante el radicado N° 2019550003708-2, el Convenio Marco de Cooperación entre el Instituto de Fomento y Desarrollo de Pereira – INFIPEREIRA – y la Sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S. del 02 de marzo de 2015.

Por otra parte, en la mesa de trabajo antes señalada, se aclara en relación a la pregunta n° 1 de la consulta, que esta hace referencia a si la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña de debe clasificar como propiedades, planta y equipo en el Parque Temático, quedando la pregunta planteada de la siguiente forma: ¿ante los hechos económicos explicados, es posible clasificar en el Parque Temático de Flora y Fauna, como propiedad, planta y equipo?

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

### **CONSIDERACIONES**

El Convenio Marco de Cooperación celebrado entre el Instituto de Fomento y Desarrollo de Pereira – INFIPEREIRA – y la Sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S. del 02 de marzo de 2015, indica:

“CONSIDERACIONES (...)

Que la sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S. tiene como objeto la operación, administración, explotación y mantenimiento del Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira y en su desarrollo logrará mejorar la calidad de vida de los habitantes de Pereira y la competitividad de la ciudad, fomentando el turismo como eje de desarrollo para

nuestra región, generando procesos de encadenamiento productivo alrededor de la actividad turística y buscando la promoción nacional e internacional de nuestra ciudad.

Que el INSTITUTO DE FOMENTO Y DESARROLLO DE PEREIRA -INFIPEREIRA, desde hace varios años ha liderado la gerencia integral de las obras y puesta en marcha del Macroproyecto Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira a través de profesionales en todas las áreas apoyando al Municipio de Pereira.

Que la Sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S está en la capacidad técnica ya que cuenta con el equipo ambiental necesario y equipo comercial que complementan los objetos sociales de las dos entidades involucradas. (...)

Por lo expuesto anteriormente, se hace necesario la celebración de un Convenio Marco de Cooperación regido por la Ley 489 de 1998, entre el INSTITUTO DE FOMENTO Y DESARROLLO DE PEREIRA — INFIPEREIRA y la sociedad PARQUE TEMATICO DE FLORA Y FAUNA DE PEREIRA S.A.S, que se regirá por las siguientes:

#### CLÁUSULAS

CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO. Aunar esfuerzos para que con las herramientas financieras, jurídicas y técnicas que se brinden entre INFIPEREIRA y la sociedad PARQUE TEMATICO DE FLORA Y FAUNA DE PEREIRA S.A.S, se desarrollen actividades técnicas, de manejo biológico y comercial en la etapa de preoperación y operación del Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira.

CLAUSULA SEGUNDA- OBLIGACIONES DE INFIPEREIRA: Serán obligaciones de INFIPEREIRA en desarrollo del presente convenio, las siguientes: 1) Prestar apoyo a la sociedad PARQUE TEMATICO DE FLORA Y FAUNA DE PEREIRA S.A.S en los aspectos financieros, técnicos y legales tendientes a: a) Conceder el uso de la marca derivado del entregable efectuado por la empresa INNOVA SOCIAL MEDIA, contrato llevado a cabo en el año 2014 por INFIPEREIRA. b) Prestar acompañamiento técnico para la coordinación el desarrollo de las obras efectuadas a través de la Sociedad Operadora y asumir las interventorías necesarias. c) Brindar el acompañamiento jurídico necesario en asuntos contractuales y societarios que se requieran. d) Cualquier otra tendiente al cumplimiento del objeto del presente convenio.

CLAUSULA TERCERA- OBLIGACIONES DE LA SOCIEDAD PARQUE TEMATICO DE FLORA Y FAUNA DE PEREIRA S.A.S: Sin perjuicio de las demás obligaciones que por su naturaleza y por disposición legal le corresponde, en desarrollo del objeto del presente convenio, constituyen obligaciones de la SOCIEDAD PARQUE TEMATICO DE FLORA Y FAUNA DE PEREIRA S.A.S. las siguientes: 1) Liderar y coordinar el proceso de manejo biológico requerido en el Parque Temático y en la adquisición el manejo de la colección de animales que llegasen a ser propiedad de INFIPEREIRA en el lugar designado. 2) Prestar

acompañamiento técnico para el desarrollo de las obras efectuadas en el Parque Temático de Flora y Fauna lideradas por INFIPEREIRA y asumir las interventorías necesarias.3) Suministrar toda la información necesaria para que INFIPEREIRA pueda cumplir con el apoyo a que se refiere el presente convenio. 4) Sufragar los gastos derivados del manejo biológico y ambiental de la colección de animales que llegasen a ser propiedad de INFIPEREIRA. 5) Las demás que permitan hacer viable del presente convenio interadministrativo.

CLAUSULA CUARTA- PLAZO DE EJECUCION: El plazo de ejecución del presente convenio será indefinido. (...)

CLAUSULA SEPTIMA. EXCLUSIÓN DE LA RELACION LABORAL: Las partes asumen el cumplimiento de los compromisos derivados de este Convenio de manera autónoma, bajo su propia responsabilidad, con cargo a sus presupuestos. En ningún caso las partes compartirán solidaria o conjuntamente su responsabilidad.

PARAGRAFO. Los ejecutores se obligan a pagar los salarios y prestaciones sociales establecidas en las leyes laborales vigentes a los trabajadores y empleados suyos o que por su cuenta contrate, para la ejecución del presente Convenio. Por lo anterior, entre dicho personal y cualquiera de las Partes no habrá vínculo jurídico ni laboral.

CLAUSULA OCTAVA.- CESION DEL CONVENIO: Las partes no podrán ceder total ni parcialmente el presente convenio sin previa autorización escrita de la otra parte y la suscripción del acta de cesión debidamente firmada por las partes. (...)” (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, 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. (...)

#### 4.1.1. 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. (...)

### 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. (...)



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)

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 (...)

## 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. (...)

### 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. (...)

## 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. (...)

## 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. (...)

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. (...)

## Capítulo VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

### 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.” (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: (...)

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)

#### **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. Para ser una representación fiel, una descripción debe ser completa, neutral y estar libre de error. (...)

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

##### 6.1.1 Activos

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

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. (...)

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.

Cuando una empresa presenta estados financieros, debe evaluar, con base en evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa, la probabilidad que tiene el recurso de generar beneficios económicos futuros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas y se realizan por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

Para que un activo se reconozca, debe tener un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido, en otros casos debe estimarse, La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.

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)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N° 414 de 2014 y modificadas por la Resolución N° 607 de 2016, señalan:

## “Capítulo I. ACTIVOS (...)

## 10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

## 10.1. Reconocimiento

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

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

## 10.2. Medición inicial

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

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

## 10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la

distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros.

20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios o la Norma de Activos Intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos. (...)

25. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

26. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...)

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. (...)

## Capítulo IV. INGRESOS (...)

### 2.2. Subvenciones

#### 2.2.1. Reconocimiento

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

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

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

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

#### 2.2.2. Medición

12. Las subvenciones pueden ser monetarias y no monetarias. Las monetarias se medirán por el valor recibido. En caso de que la subvención se perciba en moneda extranjera, se aplicará lo señalado en la Norma de Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera. Por su parte, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor razonable del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las subvenciones no monetarias se medirán por el valor en libros de la entidad que cede el recurso. El valor razonable y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para estas bases de medición. (...)

#### 2.2.5. Revelaciones

16. La empresa revelará la siguiente información:

- a) una descripción de la naturaleza y cuantía de las subvenciones reconocidas;
- b) las condiciones cumplidas, por cumplir y otras contingencias relacionadas con las subvenciones condicionadas que no se hayan reconocido en resultados;
- c) los periodos que cubre la subvención, así como los montos amortizados y por amortizar;
- y
- d) las subvenciones a las que no se les haya podido asignar un valor. (...)

## Capítulo VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

### 5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

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

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

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

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, incluye las siguientes cuentas:

“3225 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

DINÁMICA

SE DEBITA CON: (...)

5- El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.

SE ACREDITA CON: (...)

3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.” (Subrayado fuera de texto)

El Concepto con radicado número 20182000001461 del 26 de enero de 2018 de la CGN, dirigido a la Doctora Aura Lyda Guzmán López, Profesional universitario de la Contraloría Municipal de Pereira, señala en sus conclusiones:

**“Pregunta 1: Registro contable del good will y el know how**

En el contexto del Régimen de Contabilidad Pública precedente, el término utilizado para referirse al good will, es el crédito mercantil y su reconocimiento se restringe a sucesos de compra de inversiones patrimoniales en entidades controladas, cuando el costo de adquisición de las acciones, cuotas o partes de interés social supera a su valor intrínseco, registrándose como crédito mercantil la diferencia que surge entre estos dos valores. Adicionalmente, para que este mayor valor pagado pueda reconocerse en la situación financiera como crédito mercantil, debe cumplir con las condiciones establecidas en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles. (...)

Ahora bien, si se determina que el mayor valor pagado no da origen a un crédito mercantil o a una marca, la contraprestación adicional transferida ha debido reconocerse como un mayor valor de los activos individuales adquiridos, previa distribución de acuerdo a los criterios racionales seleccionados por el adquirente.

Respecto del know how, se debe precisar que por tratarse de un bien inmaterial o sin apariencia física, también se encuentra dentro del alcance del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles del Régimen de Contabilidad Pública, motivo por el cual, su incorporación en la situación financiera está sujeto a las condiciones previamente señaladas en el numeral 3) para el reconocimiento del crédito mercantil. (...)

En caso que el know how adquirido por la Entidad como parte de la operación de compra del Zoológico de Matecaña, no hubiese cumplido a satisfacción los requisitos para su reconocimiento como activo intangible, el valor pagado por este concepto ha debido reconocerse como un mayor valor de los activos individuales adquiridos, previa distribución de acuerdo a los criterios racionales seleccionados por el adquirente.” (Subrayado fuera de texto)

## CONCLUSIONES

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

Es menester manifestar que, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades estatales, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en los deberes o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como una contraprestación por los servicios recibidos, o si los entrega para que la otra entidad realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad, o si los entrega en el marco de una transferencia o subvención y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como una contraprestación directa por la prestación de sus servicios, si los recibe en el marco de la administración, o si los recibe en el marco de una transferencia o subvención.

En el caso de los convenios marco de cooperación que se traten de acuerdos mediante los cuales se entrega recursos a una entidad pública sin exigir contraprestación directa alguna y se cede el control sobre los mismos, para que la entidad receptora desarrolle sus funciones bajo su cuenta y riesgo, para efectuar el reconocimiento contable, corresponderá a las partes de consuno realizar juicios profesionales analizando las cláusulas pactadas, identificando si en éstos se han impuesto condiciones específicas, para así aplicar el tratamiento correspondiente.

Tomando en cuenta que el objeto del Convenio Marco de Cooperación celebrado entre el Instituto de Fomento y Desarrollo de Pereira – INFIPEREIRA – y la Sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S. del 02 de marzo de 2015, corresponde a garantizar el desarrollo de las etapas de preoperación y operación del Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira – UKUMARÍ, el procedimiento contable por parte de las entidades, en el momento de la firma del mismo, correspondía para este caso:

La Sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S., como entidad receptora y/o beneficiaria de la subvención, reconocería los activos recibidos por la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña, mediante un débito en las subcuentas y cuentas correspondientes de la clase contable 1 – ACTIVOS, y como contrapartida un crédito en las subcuenta 443005 – Subvención por recursos transferidos por el gobierno, de la cuenta 4430 – SUBVENCIONES.

Por su parte, INFIPEREIRA debía dar de baja en cuentas las partidas relacionadas a los activos asociados a la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña, debitando la subcuenta 542390 – Otras transferencias, de la cuenta 5423 – OTRAS TRANSFERENCIAS, y acreditando las subcuentas y cuentas correspondientes de los bienes entregados. Discrecionalmente la entidad podía efectuar el registro de los mismos en cuentas de orden, si consideraba que requerían ser controlados, para ello debitaba la cuenta 8315 – ACTIVOS RETIRADOS, y acreditaba la cuenta 8915 – DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor en que se dio de baja la cuenta por cobrar.

Al momento de transferir los bienes y derechos de la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña al Municipio de Pereira como parte del proceso de liquidación de INFIPEREIRA, el Municipio debió evaluar si los mismos cumplían con los criterios para ser reconocidos como activos de la entidad, o si se consideraba que debía efectuar un control administrativo sobre los mismos reconociéndolos en las cuentas de orden antes señaladas, y al 1 de enero de 2018 en la elaboración de los saldos iniciales del Municipio, este debió realizar la clasificación de las partidas en las cuentas correspondientes, de acuerdo al Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones.

De acuerdo al procedimiento antes señalado, se procede a dar respuesta a cada una de las preguntas planteadas en su consulta.

### **Preguntas 2 a la 5**

Conforme lo indica en su comunicación, a partir de las conclusiones del Concepto con radicado número 20182000001461 del 26 de enero de 2018 de la CGN, dirigido a la Doctora Aura Lyda Guzmán López, Profesional universitario de la Contraloría Municipal de Pereira, la entidad definió en que la operación de compra de la Unidad de Negocios Zoológico Matecaña no corresponde a la adquisición accionaria o de participaciones, con lo cual no habría lugar al reconocimiento del good will y know how y el valor de la operación debería ser asignada a los activos adquiridos como son la colección de fauna y el museo de ciencias naturales, razón por la cual no se configura la existencia de activos intangibles para ninguna de las entidades.

Por lo anterior, en valor cancelado por los conceptos de good will y know how debe ser reconocido como mayor valor de los activos individuales adquiridos, para lo cual la entidad deberá seleccionar y aplicar un método adecuado de amplia aceptación, para llevar a cabo la distribución del valor de acuerdo a criterios racionales de asignación.

### **Preguntas 1, y 6 a la 9**

Conforme se señaló previamente, es la sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S. la entidad que asume los riesgos y beneficios inherentes de la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña, por lo tanto es la entidad a la cual le corresponde evaluar cada uno de los bienes que conforman la Unidad a fin de determinar si los mismos cumplen con los criterios de reconocimiento de activo definidos en el Marco Conceptual, y de esta manera clasificarlos de acuerdo con la intención que tenga la administración de la entidad sobre los mismos y conforme a lo señalado 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.

Una vez realizada la clasificación de los bienes, para su medición posterior se ha de aplicar lo señalado en cada una de las normas del Marco Normativo, y para aquellas en las que se requiera realizar el cálculo de la depreciación o la amortización, será la entidad la encargada de definir cada uno de los criterios para poder realizar dicho cálculo, esto es, definir la vida útil de cada elemento y los valores residuales de los mismos, conforme a las expectativas de uso, el desgaste físico, la obsolescencia o los límites o restricciones de uso, durante el tiempo que espera generen beneficios económicos.

Si la sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S. no ha observado los anteriores lineamientos al efectuar la medición posterior de los bienes de la Unidad de

negocio Zoológico de Matecaña, la empresa se encuentra frente a un error de periodos anteriores, toda vez que hizo una mala interpretación y aplicación de los criterios señalados en el Marco Normativo anexo a la Resolución N°414 de 2014 y sus modificaciones, ello a efecto de corregir las omisiones en dicha medición. Para ello, la empresa 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 3225–RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, ya que de manera explícita el Marco Normativo prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes contra el resultado del periodo corriente en que se subsana la omisión, para el caso de errores de periodos anteriores.

Adicionalmente, el Marco Normativo señala que la empresa deberá determinar la naturaleza del error identificado, ya que, para efectos de presentación, para aquéllos catalogados como materiales deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en los términos establecidos en el numeral 5 del capítulo VI - Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones. Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

De igual forma ocurre para los casos en los cuales se han presentado nacimientos, traslados o fallecimientos de los animales que forman parte de la Unidad de negocio.

#### **Pregunta 10**

El Municipio de Pereira y la sociedad Parque Temático de Flora y Fauna de Pereira S.A.S. tendrán en cuenta para el reconocimiento de los elementos que conforman la Unidad de negocio Zoológico de Matecaña lo señalado en los párrafos anteriores, tomando en cuenta los criterios señalados en cada uno de los Marco Normativos.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000072491 DEL 05-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Expresión de los estados financieros en la moneda funcional y en unidades de inventarios

Doctora  
 LUZ AYDE CORREA AGUIRRE  
 Directora de Contabilidad  
 Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia  
 Medellín

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550003995-2 del día 15 de noviembre de 2019, trasladada a este Despacho por la doctora María Andrea Godoy, jefe de la Oficina Jurídica de la Superintendencia de Salud, con el objetivo de que sea resuelto los interrogantes de competencia de la CGN, del numeral 1 el cual plantea en los siguientes términos:

“1. Teniendo en cuenta que de conformidad con la normatividad contable publica la presentación de los estados financieros de una entidad, donde sus hechos económicos se deben registrar de forma oportuna, consistente y adecuada de tal forma que permitan reconocer y revelar a través de sus estados contables la situación económica, y atendiendo además a que dicha información debe ser presentada conforme a la resolución 533 de 2015 y sus modificaciones y de acuerdo al manual de políticas contables del Departamento “ La moneda funcional y de presentación será en pesos colombianos se sobreentiende, que la información contable incluyendo la pública debe expresarse en la moneda funcional. En tal sentido, y acorde con el anterior planteamiento procedo a formular el siguiente interrogante:

¿Los estados financieros de una entidad en su componente de Inventarios o ventas según el caso, se exige que éstos sean expresados además de la moneda funcional, también en unidades?

¿En caso de que el estado de resultados tenga información adicional para fines internos (Expresadas en unidades de inventario de producto), se incurre en incumplimiento de la normatividad vigente?”



La Superintendencia Nacional de Salud indica que dará respuesta a los demás interrogantes planteados en su consulta por cuanto corresponden a temas de su competencia.

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 del Marco Normativo entidades de gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 484 de 2017, establece:

“2. EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA  
1. Cuando la entidad realice transacciones en moneda extranjera o conversión de sus estados financieros a una moneda de presentación distinta a la moneda funcional, aplicará los criterios de esta Norma.” La moneda funcional corresponderá al peso colombiano.  
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 6.3 Medición de los elementos de los estados financieros, del Marco Conceptual para entidades de gobierno, señala lo siguiente:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de presentación de Estados Financieros contenida en el mismo Marco Normativo, señala:

“1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1. Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean consolidados o individuales, la entidad aplicará los criterios establecidos en esta Norma.

Los estados financieros con propósito de información general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

(...)

#### 1.1. Finalidad de los estados financieros

3. Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de la entidad. Su objetivo es suministrar información que sea útil a una amplia variedad de usuarios para tomar y evaluar sus decisiones económicas respecto a la asignación de recursos.

Los estados financieros también constituyen un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados y pueden ser utilizados como un instrumento de carácter predictivo o proyectivo en relación con los recursos requeridos, los recursos generados en el giro normal de la operación y los riesgos e incertidumbres asociados a estos.

4. Para cumplir estos objetivos, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos: activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos, así como los flujos de efectivo. No obstante, junto con los estados financieros, la entidad podrá presentar información complementaria, con el fin de ofrecer una descripción más completa de sus actividades y contribuir al proceso de rendición de cuentas.

#### 1.3.2. Estado de situación financiera

7. El estado de situación financiera presenta en forma clasificada, resumida y consistente, la situación financiera de la entidad a una fecha determinada y revela la totalidad de sus bienes, derechos y obligaciones, y la situación del patrimonio.

##### 1.3.2.1. Información a presentar en el estado de situación financiera

8. Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes: a) efectivo y equivalentes al efectivo; b) inversiones de administración de liquidez; c) cuentas por cobrar por transacciones sin contraprestación; d) cuentas por cobrar por transacciones con contraprestación; e) préstamos por cobrar; f) inventarios;

### 1.3.6. Notas a los estados financieros

55. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros presentadas en forma sistemática.

#### 1.3.6.1. Estructura

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

- a) información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y de las políticas contables específicas utilizadas;
- b) información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugar de los estados financieros;
- c) información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros, cuando sea relevante para entender los estados financieros del periodo corriente; y
- d) información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos. (Subrayado fuera de texto).

### CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye lo siguiente para cada uno de sus interrogantes:

- ¿Los estados financieros de una entidad en su componente de Inventarios o ventas según el caso, se exige que éstos sean expresados además de la moneda funcional, también en unidades?

#### Respuesta:

La norma de Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera contenida en el Marco normativo para entidades de gobierno, requiere que los Estados Financieros se presenten en pesos colombianos y no exige su presentación en unidades.

Ahora, de conformidad con lo señalado en el numeral 1.3.6. Notas a los estados financieros de la Norma de Presentación de Estados Financieros, si la entidad requiere presentar una información complementaria, como por ejemplo unidades de medida o cantidades de inventarios, si esta información es relevante y permite el mejor entendimiento de los estados financieros, puede hacerlo mediante las notas a los estados financieros.

- ¿En caso de que el estado de resultados tenga información adicional para fines internos (Expresadas en unidades de inventario de producto), se incurre en incumplimiento de la normatividad vigente?

**Respuesta:**

Sobre el particular es necesario precisar que los estados financieros de propósito general son para aquellos usuarios externos que no tienen la posibilidad de obtener información específica de acuerdo a sus necesidades, y que de conformidad con lo establecido en Marco Conceptual para entidades de gobierno, la medición de los elementos de los estados financieros se efectúa mediante la asignación de un valor monetario que permita su incorporación en los mismos. Por lo tanto no es procedente expresarlos en unidades de inventario.

Si la información adicional relacionada con las unidades de medida contribuye a una mejor interpretación de los estados financieros, debe presentarse en las Notas a los Estados Financieros, como se indicó en la respuesta al numeral 1 de estas conclusiones.

La información financiera preparada bajo criterios y con propósitos internos de la entidad no corresponde a los Estados Financieros de propósito general que han sido regulados por la CGN en el Régimen de Contabilidad Pública.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000077771 DEL 24-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica Propiedades, planta y equipo
	<b>SUBTEMAS</b>	Creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable Procedimiento contable para realizar la baja en cuentas de bienes muebles

Doctora  
MARÍA FERNANDA ARANDA CAMACHO

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004439-2 el día 19 de diciembre de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

- ¿Cuál es la normativa vigente para la creación y operación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable para un municipio?
- ¿Cuál es el procedimiento para dar de baja bienes muebles?
- ¿Cuáles son los parámetros legales para determinar si un bien, es de consumo o no, y qué otras categorías de bienes existen?

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 a la Contaduría General de la Nación:

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

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, estipula:

#### “5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

Así mismo, el numeral 6 del referido marco conceptual, define los activos de la siguiente forma:

#### “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.

(...)

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

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo son el potencial que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad que tiene un recurso para reducir los flujos futuros de salida de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 10 del CAPÍTULO I. ACTIVOS 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, 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.

(...)

#### 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)

Ahora bien, los numerales 3.2.2., 3.2.4 y 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipulan:



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

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera. Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces. (...)

### 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

### 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

#### Bienes y Derechos

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

### CONCLUSIONES

El numeral 3.2.2. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y además, establece que pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

En este sentido, las entidades al constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, establecerán sus funciones, integrantes, frecuencia de sesiones, entre otros asuntos, de acuerdo a las características y necesidades de estas.

En atención a que dicho comité funge como una instancia asesora que coadyuva en el proceso contable, las entidades pueden asignarle diversas funciones, entre ellas, las relacionadas con la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel, teniendo presente que la asignación de dichas funciones, como ya se mencionó, es de carácter potestativo más no imperativo.

Ahora bien, respecto a su segunda inquietud me permito manifestar que, de conformidad con lo estipulado en el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Cuando los bienes no cumplan las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activos de los municipios, dado que no se espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, lo cual puede tener lugar porque se encuentran inservibles, obsoletos, serán objeto de chatarrización, entre otras circunstancias, se deberá realizar la baja en cuentas de dichos bienes.

Lo anterior teniendo en cuenta que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la entidad, es de origen y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

En caso de que sea procedente realizar la baja en cuentas de los bienes muebles referidos en su consulta, se realizará 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 subcuentas y cuentas que representan los bienes se pretenden retirar de la contabilidad.

Es preciso señalar que de conformidad con lo estipulado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, especialmente en sus numerales 3.2.4 y 3.2.15, las entidades deben establecer los procedimientos para llevar a cabo la baja de bienes en la contabilidad atendiendo a la regulación contable

contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado mediante la Resolución 533 de 2015 y las demás normas que le sean aplicables.

Ahora bien, respecto a su tercera pregunta, me permito precisarle que el concepto de bienes de consumo no ha sido desarrollado por la regulación contable emitida por esta entidad, pues los parámetros legales para realizar la clasificación jurídica de los bienes, no obedece a la competencia que respecto a la normalización contable pública corresponde a la CGN.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000078551 DEL 24-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento de procesos judiciales por el Concejo municipal, acorde con La forma de organización del proceso contable del Municipio

Doctor  
 ELKIN JULIÁN HERNÁNDEZ ÁLVAREZ  
 Profesional especializado Contabilidad y Presupuesto  
 Concejo Municipal de Ibagué

**ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación-CGN con el N° 20195500041032 del 26 de noviembre de 2019, mediante la cual solicita el procedimiento a aplicar por una entidad sin personería jurídica como el Concejo Municipal, para registrar en sus cuentas de orden, los procesos laborales en su contra, teniendo en cuenta que legalmente el accionado es el Municipio del cual hace parte.

Lo anterior debido a que la Contraloría Municipal solicita registrar en cuentas de orden las demandas laborales en contra del Concejo.

**CONSIDERACIONES**

La Norma Proceso contable y Sistema documental contable incorporada al RCP por la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, 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.

- Contabilidad centralizada.
- Contabilidad separada en unidades contables. Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente,

en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

### 3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

### 3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.

- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.

### 3.3. Situaciones especiales

En aras de la economía y eficiencia administrativa, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales, asambleas departamentales y contralorías territoriales, siempre y cuando exista consenso entre las partes. En este caso, cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial la integrará en sus estados financieros.” (Subrayados fuera de texto)

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas nos permitimos señalar:

La CGN ha regulado a través de la Norma de Proceso contable y Sistema documental contable, la forma como las entidades pueden organizar y preparar la información contable para la elaboración de los estados financieros, según la cual la contabilidad puede llevarse en forma centralizada, en donde la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, lleva los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad y a partir de allí, genera los estados financieros de la entidad.



O como una Contabilidad separada en unidades contables, según la cual, además de una unidad contable central que lleva su contabilidad, una o varias unidades contables dependientes procesan su propia información contable en forma separada, llevan los libros principales o auxiliares que incorporan únicamente las operaciones de la unidad, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad y envía la información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido establecidas por esta, en donde posteriormente se integra con la contabilidad de la unidad contable central para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

Con base en lo anotado, el reconocimiento de las demandas en contra del concejo municipal se realizará según como el Municipio de Ibagué tenga organizado el proceso de la información contable, esto es, si es centralizado corresponderá a éste reconocer las obligaciones o registros en cuentas de orden, acorde con lo dispuesto en el Procedimiento para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al RCP mediante la Resolución 116 de 2017.

Ahora bien, si el municipio organiza la contabilidad separada en unidades contables en donde el Concejo lleva la contabilidad en forma independiente para ser integrada posteriormente a la del municipio, le corresponderá al Concejo efectuar los registros derivados de los procesos en contra, igualmente aplicando el Procedimiento antes mencionado.

\*\*\*

## CONCEPTO No. 20192000078571 DEL 24-12-2019

1	<b>MARCO NORMATIVO</b>	Entidades de Gobierno
	<b>TEMAS</b>	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	<b>SUBTEMAS</b>	Reconocimiento contable de procesos judiciales cuando existe pluralidad de sujetos demandados

Doctor

CARLOS ALBERTO VELÁSQUEZ LÓPEZ

Subdirector Financiero

Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia- Corantioquia

Medellín, Antioquia

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 2019550004097-2 el día 26 de noviembre de 2019, en la cual consulta lo siguiente:

“(…) teniendo en cuenta que con la admisión de una demanda en contra, el apoderado emite una calificación y con ella el valor esperado de condena, muy comedidamente, solicito se aclare algunos aspectos relativos a la causación de las provisiones y registro en cuentas de orden de los procesos litigiosos en contra, considerando lo establecido en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado-ADJE y lo adoptado por Corantioquia en su Manual de Políticas Contables:

“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”.

“La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene un 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”

“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 (cuentas de orden). 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, pero si se revela en notas a los estados contables”.

(...)

Sobre el tema particular, se tiene el siguiente interrogante:

1) Se ha dado el caso, en que el Juez falla en contra de Corantioquia en primera instancia, condenándola a pagar un porcentaje de forma solidaria con otros demandantes (sic), generalmente, otras entidades públicas ¿La entidad podría provisionar solo el porcentaje que el Juez determinó (ejemplo un 20%) o debe provisionar el 100% del fallo condenatorio a juicio del apoderado del proceso, teniendo en cuenta, que esto último afectaría tanto el Balance General consolidado de la Nación por la duplicidad de todos los demandados solidarios, como el impacto inmediato sobre las cifras de la Corporación y de las demás entidades demandadas. Es decir, que la Entidad solo registre el valor de su alícuota o, por el contrario, cuál debería ser el procedimiento a seguir en estos casos.”

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

## **CONSIDERACIONES**

El numeral 2 del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

### **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.

(...)

## 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.” (Subrayado fuera de texto).

## CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, Corantioquia debe realizar el registro contable de las demandas interpuestas en su contra, atendiendo a lo estipulado en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que establece que cuando existan múltiples demandados frente a un mismo proceso, cada uno evaluará la probabilidad de pérdida del mismo, en la parte que estime le corresponda.

En este sentido, la entidad deberá evaluar la probabilidad de pérdida del proceso, en la parte que estime le corresponda, sea la totalidad o una parte del valor de las pretensiones y, de acuerdo con el resultado de la evaluación, de ser el caso, deberá realizar el registro contable respectivo por la mejor estimación del valor de la parte o porcentaje que la entidad podría pagar al llegar a culminar el proceso, atendiendo al procedimiento referido en el párrafo anterior.

\*\*\*

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación:

Concepto N° 20192000000311 del 09-01-2019  
 201920000003101 del 07-02-2019  
 201920000005001 del 15-02-2019  
 201920000006221 del 26-02-2019

20192000006261 del 26-02-2019  
20192000010701 del 19-03-2019  
20192000010731 del 19-03-2019  
20192000011441 del 26-03-2019  
20192000012841 del 04-04-2019  
20192000015911 del 03-05-2019  
20192000021391 del 16-05-2019  
20192000022551 del 28-05-2019  
20192000024701 del 12-06-2019  
20192000024741 del 12-06-2019  
20192000027011 del 25-06-2019  
20192300016601 del 18-06-2019  
20192300027091 del 27-06-2019  
20192000027631 del 02-07-2019  
20192000028331 del 09-07-2019  
20192000028341 del 09-07-2019  
20192000030281 del 24-07-2019  
20192300027171 del 19-07-2019  
20192000011863 del 22-08-2019  
20192000031341 del 05-08-2019  
20192000031441 del 06-08-2019  
20192000032711 del 12-08-2019  
20192000033781 del 20-08-2019  
20192000034331 del 16-08-2019  
20192000035971 del 16-08-2019  
20192000036051 del 16-08-2019  
20192000036751 del 23-08-2019  
20192000047401 del 11-09-2019  
20192000049721 del 12-09-2019  
20192000053431 del 19-09-2019  
20192000053441 del 19-09-2019  
20192000053451 del 19-09-2019  
20192000053501 del 19-09-2019  
20192000055131 del 23-09-2019  
20192000056951 del 07-10-2019  
20192000057111 del 07-10-2019  
20192000059091 del 16-10-2019  
20192000061791 del 07-11-2019  
20192000062271 del 08-11-2019  
20192000062301 del 08-11-2019

20192000065781 del 18-11-2019  
20192000066511 del 20-11-2019  
20192300060661 del 13-11-2019  
20192000068881 del 02-12-2019  
20192000074891 del 09-12-2019  
20192000075801 del 17-12-2019  
20192000076281 del 19-12-2019  
20192000077991 del 24-12-2019  
20192000078531 del 24-12-2019  
20192300079801 del 26-12-2019

\*\*\*



## Capítulo 2

### Marco Normativo

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

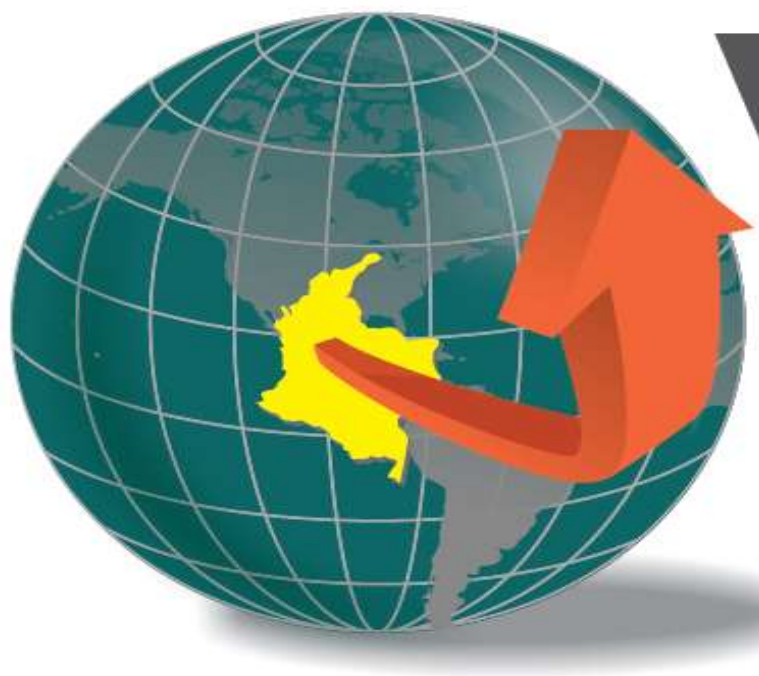


## 2. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO

# Capítulo 3

## Marco Normativo

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



### 3. MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO-RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN

# Capítulo 4

## Marco Normativo

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



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

# Capítulo 5

## Marco Normativo

### Entidades en Liquidación



## 5. MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN



# Capítulo 6

## Marco Normativo

### Régimen de Contabilidad Pública Precedente



## 6. MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE

## **7 CONCEPTOS MODIFICADOS**

El concepto con radicado No. 2018200003061, de fecha 06-06-2018, se complementa y corrige con el concepto radicado con el No. 20192300022801 de fecha 06-06-2019.

El concepto con radicado 20192000002051, de fecha 28-01-2019, se complementa con el concepto radicado con el No. 20192000021671 del 22-05-2019