



El emprendimiento
es de todos

Minhacienda

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

REPÚBLICA DE COLOMBIA

Doctrina Contable Pública

25
ANIVERSARIO



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

¡Cuentas claras, Estado Transparente!

PRESIDENTE
Iván Duque Márquez

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Jose Manuel Restrepo Abondano

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN
Marleny María Monsalve Vásquez

SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN
Rocío Pérez Sotelo

SUBCONTADOR DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN
Ivan Jesús Castillo Caicedo

SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN
Miryam Marleny Hincapié Castrillón

SECRETARIO GENERAL
Luz Mary Murillo Franco

GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN Y NORMAS

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

GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE DOCTRINA Y CAPACITACIÓN

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

Publicación
16 de febrero de 2022

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	5
1. MARCO NORMATIVO-ENTIDADES DE GOBIERNO	10
1.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO	10
1.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	111
1.3 CUENTAS POR COBRAR	183
1.4 PRÉSTAMOS POR COBRAR	616
1.5 INVENTARIOS	644
1.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	784
1.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES	1193
1.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES	1228
1.9 OTROS ACTIVOS	1229
1.10 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA	1506
1.11 PRÉSTAMOS POR PAGAR	1507
1.12 CUENTAS POR PAGAR	1526
1.13 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	1597
1.14 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS	1666
1.15 PROVISIONES	1667
1.16 OTROS PASIVOS	1689
1.17 PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO	1731
1.18 INGRESOS FISCALES	1743
1.19 INGRESOS - VENTA DE BIENES	1752
1.20 INGRESOS - VENTA DE SERVICIOS	1756
1.21 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1757
1.23 OTROS INGRESOS	1783
1.25 GASTOS DE VENTAS	1807
1.26 GASTOS DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES	1807
1.27 GASTOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	1808
1.28 GASTO PÚBLICO SOCIAL	1814
1.29 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS	1817
1.30 GASTOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	1817
1.31 OTROS GASTOS	1818
1.32 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS	1824
1.33 COSTO DE VENTAS - BIENES	1824

1.34	COSTO DE VENTAS - SERVICIOS.....	1824
1.35	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - BIENES	1824
1.36	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS EDUCATIVOS	1824
1.37	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD	1824
1.38	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE	1824
1.39	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS PÚBLICOS	1824
1.40	COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA.....	1824
1.41	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES	1824
1.42	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES	1824
1.43	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL.....	1825
1.44	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA.....	1833
1.45	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES	1833
1.46	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES	1833
1.47	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL.....	1833
1.48	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR CONTRA	1833
1.49	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA.	1834
2.	MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	2121
3.	MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE NO COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES, Y QUE NO CAPTAN NI ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO-RÉGIMEN DE EXCEPCIÓN	2123
4.	MARCO NORMATIVO-EMPRESAS QUE COTIZAN EN EL MERCADO DE VALORES O QUE CAPTAN O ADMINISTRAN AHORRO DEL PÚBLICO	2125
5.	MARCO NORMATIVO-ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN	2127
6.	MARCO NORMATIVO-RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PRECEDENTE.....	2129
7.	CONCEPTOS MODIFICADOS	2130

INTRODUCCIÓN

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

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE COMPONEN LA DOCTRINA

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

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

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

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

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

CLASIFICACIÓN DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

Criterios básicos

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

Marco Normativo

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

Entidades de Gobierno. Corresponde al conjunto de normas aplicables por las entidades cobijadas por la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, entre otras, las introducidas por la Resolución N° 425 de 2019 y la Resolución N° 218 de 2020, por las cuales se modificó el anexo de la Resolución N° 533 de 2015 en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y por la Resolución N° 167 de 2020, mediante la cual se modificó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así mismo, la Contaduría General de la Nación (CGN) incorporó, mediante la Resolución N° 620 de 2015, el Catálogo General de Cuentas (CGC) que es utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera a este organismo de regulación, en las condiciones y plazos definidos mediante la Resolución 706 de 2016 y sus modificaciones.

Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público. Corresponde al marco normativo aplicable por las entidades comprendidas en la Resolución N° 414 de 2014 y sus modificaciones expedidas por la C.G.N., en especial por la Resolución N° 426 de 2019 y la Resolución 219 de 2020, por las cuales se modificó el conjunto de normas aplicable a estas empresas, y por la Resolución N° 168 de 2020, mediante la cual se modificó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El Régimen de Contabilidad Pública precedente pierde validez a partir del año 2018 con la entrada en vigencia de la Resolución N° 533 de octubre de 2015 y sus modificaciones, entre otras, las introducidas por las Resoluciones N° 693 de 2016 y N° 484 de 2017 que modifican el cronograma de aplicación del marco normativo de Entidades de Gobierno y el conjunto de normas aplicables a estas entidades, respetivamente.

No obstante, dadas las circunstancias fundamentalmente relacionadas con los procesos de auditorías adelantadas por los organismos de control fiscal en períodos contables anteriores al año 2018, aún se presentan consultas sobre el RCP precedente.

Tema

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

Subtema

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

Capítulo 1

Marco Normativo

Entidades de Gobierno

1. MARCO NORMATIVO-ENTIDADES DE GOBIERNO.

1.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO

CONCEPTO No. 20211100001521 DEL 04-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Patrimonio de las entidades del gobierno Gastos por operaciones interinstitucionales
	SUBTEMAS	Si existe algún concepto de la Contaduría General de la Nación sobre el manejo de saldos inactivos o si existe algún procedimiento para guiarnos en el manejo del registro contable.

Doctora
DIANA MARCELA RÍOS DÍAZ
Jefe de Sección de Contabilidad
Senado de la Republica
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400001392, del día 18 de enero de 2021, mediante la cual consulta:

“Por medio del presente correo solicitó su acostumbrada colaboración en la siguiente consulta del Senado de la República:

El Senado de la República tuvo conocimiento, el año pasado, de la existencia de unos saldos inactivos por un valor de \$13.831.594,71 desde hace más de 10 años, en varias cuentas bancarias en el BBVA a su nombre y con el Nit del Senado. Es de anotar que estos valores no se encuentran registrados en los estados financieros de la entidad ni las cuentas bancarias están creadas en el SIIF Nación.

A mediados de diciembre de 2020, este tema se llevó al comité de sostenibilidad donde se definió trasladar los saldos directamente de las Cuentas del BBVA a la DTN y solicitar un concepto a la Dirección Jurídica del Senado, el cual se anexa.

Por lo anterior solicito su colaboración en el sentido de si existe algún concepto de la Contaduría General de la Nación sobre el manejo de estos saldos inactivos o si existe algún procedimiento para guiarnos en el manejo y registro contable”.

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

CONSIDERACIONES

Los numerales 3.2.2-Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, 3.2.1.4-Análisis, verificación y conciliación de información y 3.2.15-Depuración contable permanente y sostenible del anexo de la Resolución 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública para la evaluación del control interno contable, expresan:

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.

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. (...)

Los numerales 4.1.1-Relevancia y 4.1.2-Representación fiel características fundamentales correspondientes a las Características cualitativas de la información financiera, contenidos en el Marco Conceptual para 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.

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.

Por otro lado, los numerales 6.1.1. Activos y 6.2.1. Reconocimiento de activos del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

6.1.1. Activos

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

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

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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.

80. Cuando no exista probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocer 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, 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:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

El numeral 1.1.2.2-Reintegro de recursos recibidos en periodos anteriores correspondiente a reintegros y contenido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, dispone:

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.

Por otra parte, la tesorería centralizada debitará las subcuentas de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Por último, las descripciones y las dinámicas de las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y 5720-OPERACIONES DE ENLACE del Catálogo General de

Cuentas contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno e incorporado con la Resolución N°533 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

DESCRIPCIÓN

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos.
- 2- El valor de las notas crédito que expidan las entidades financieras por diferentes conceptos.
- 3- El valor de los cheques girados que se anulen por no haber sido retirados de la 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.

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.

4- El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.
- 4- El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones.

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.

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 periodo 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 antes mencionadas se concluye:

En lo concerniente a la existencia de un concepto o de un procedimiento contable para los inactivos en varias cuentas bancarias en el BBVA, 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.

Además, la entidad tendrá en cuenta los numerales 3.2.1.4-Análisis, verificación y conciliación de la información, el cual expresa que se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla con fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generen información relativa a bancos, cuentas por cobrar entre otros y 3.2.1.5-Depuración contable permanente y sostenible que dice que se deben adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás contenidos de los estados financieros.

Ahora bien, si en la identificación del origen del hecho económico se establece que se incurrió en una omisión o existió una mal interpretación de la información, eventos que dan origen a haber incurrido en un error y siempre que la entidad tenga el control del activo, se debitará la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De conformidad con lo establecido en la Norma de Corrección de errores de periodos anteriores, el Congreso de la República 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.

Por otra parte, cuando el Senado de la República traslade los saldos inactivos que tiene en las cuentas bancarias del BBVA a la Dirección del Tesoro Nacional-DTN realizará el siguiente registro contable: Debitará la subcuenta que corresponda a la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, de acuerdo al numeral 1.1.2.2-Reintegro de recursos recibidos en periodos anteriores, correspondiente a reintegros y contenido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales.

CONCEPTO No. 20211100003371 DEL 24-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Otros activos Cuentas por pagar Ingresos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden deudoras – Deudoras de control Cuentas de orden acreedoras – Acreedoras de control
	SUBTEMAS	Registros contables de la ejecución del proyecto de inversión y la liquidación del Convenio Interadministrativo de uso de recursos N° 051 de 2017

Doctora
 DIANA CENEIDA TREJOS MENA
 Jefe de Oficina de la Contaduría General de Santiago de Cali
 Alcaldía de Santiago de Cali
 Cali, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010055902, el día 21 de enero de 2021, mediante la cual solicita que, frente al Convenio Interadministrativo de uso de recursos N° 051 de 2017, suscrito entre el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio (MVCT); el municipio de Santiago de Cali, Valle del Cauca; y las Empresas Municipales de Cali E.I.C.E. E.S.P., se indiquen los registros contables de la ejecución del proyecto de inversión y la liquidación del referido Convenio.

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

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales:

Que el CONPES 3750 de 2013 estableció las condiciones de financiamiento del Gobierno Nacional para contar con las vigencias futuras presupuestales que permita la ejecución del Proyecto "Apoyo Financiero al Plan de Inversiones en Infraestructura para fortalecer la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado en el municipio de Santiago de Cali", con el cual se busca garantizar la prestación de estos servicios públicos en el municipio.

Que el MVCT, mediante la Resolución N° 0690 de 2013, aclarada y adicionada mediante la Resolución N° 0640 de 2016, asignó recursos de la Nación al municipio de Santiago de Cali para el proyecto antes mencionado, y

designó a EMCALI E.I.C.E E.S.P. como la encargada de la ejecución de las obras, en su calidad de operador de los servicios de agua potable y saneamiento básico del Municipio.

Que el MVCT, el municipio de Santiago de Cali, Valle del Cauca, y EMCALI E.I.C.E E.S.P. suscribieron el Convenio Interadministrativo de uso de recursos N° 051 de 2017, cuyo objetivo es aunar esfuerzos para apoyar la ejecución de las obras e interventoría del proyecto "Formulación del Plan Maestro de Acueducto y Alcantarillado de la ciudad de Cali" y establecer las condiciones para hacer efectivo el Apoyo Financiero de la Nación al municipio de Santiago de Cali.

Que la cláusula segunda del citado Convenio Interadministrativo establece las obligaciones del Municipio, entre las cuales se destacan las siguientes:

"SEGUNDA.-OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO: ... 3. Incorporar sin situación de fondos, en su presupuesto los recursos de apoyo financiero aportados por la Nación. (...) 6. Presentar al MINISTERIO, las solicitudes de giro de los recursos asignados por la Nación, destinados a ser consignados al instrumento fiduciario constituido para el manejo de recursos. 7. Recibir las obras objeto del convenio e incorporarlas en sus activos, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la entrega por parte del contratista una vez estén culminadas y verificadas por la interventoría contratada para la vigencia y seguimiento de las mismas, lo cual se hará constar en el Acta de Recibo correspondiente. (...) 10. Iniciar, de manera autónoma o a través del operador de los servicios de agua potable y saneamiento básico del Municipio, los trámites necesarios para la contratación de las obras objeto del apoyo financiero. (...)14. Suscribir el acta de liquidación del convenio. (...)”

Que la cláusula tercera del citado Convenio Interadministrativo define las obligaciones del ejecutor, entre las que se destaca la siguiente: "TERCERA. — OBLIGACIONES DEL EJECUTOR: ... 3. Garantizar un instrumento fiduciario para el manejo de los recursos, como entidad ejecutora del proyecto para la administración y pago de los recursos aportados por la Nación..." (Subrayado fuera de texto)

Que la cláusula séptima del mencionado Convenio Interadministrativo señala el instrumento fiduciario para el manejo de los recursos, en los siguientes términos:

"SÉPTIMA.-INSTRUMENTO FIDUCIARIO PARA EL MANEJO DE LOS RECURSOS. Las partes el convenio acuerdan que los recursos aportados mediante la Resolución No. 0690 del 8 del de noviembre de 2013, aclarada y adicionada mediante Resolución No. 0640 del 29 de agosto de 2016, serán manejados a través del encargo fiduciario, que pare tal efecto garantizara el EJECUTOR del proyecto, para la administración y pago los recursos." (Subrayado fuera de texto)

Que la cláusula octava del citado Convenio define la destinación de los rendimientos financieros generados, así: "OCTAVA.-RENDIMIENTOS FINANCIEROS: Los rendimientos financieros producidos por los recursos de la Nación pertenecen a la entidad territorial y de conformidad con lo establecido en Artículo 129 de la Ley 1753 de 2015, deberán invertirse en proyectos del sector de ayuda potable y saneamiento básico."

Que, en relación con la liquidación del Convenio, la cláusula vigésima primera establece lo siguiente:

"VIGESIMA PRIMERA. — LIQUIDACIÓN DEL CONVENIO: Las partes procederán a la liquidación del convenio, dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de terminación del mismo o conforme con lo dispuesto por

el artículo 60 de la Ley 80 de 1993, modificado por el artículo 11 y 32 de la Ley 1150 de 2007. Para la liquidación se deberá presentar los siguientes documentos: a) Proyecto de acta liquidación. B) Informe final de supervisión y los soportes correspondientes.”

Consideraciones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

Que el párrafo 9 del numeral 1.3. Transferencias, de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, establece:

“9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones”. (Subrayado fuera de texto)

Que el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración para las entidades de gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 386 de 2018 y sus modificaciones, establece:

“(…)

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(…)”. (Subrayado fuera de texto)

Que el numeral 1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública del citado Procedimiento, señala:

“1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

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

Que el numeral 1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad del referido Procedimiento, establece:

“1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

(...)

Si los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, la entidad que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales anteriores del presente Procedimiento, en lo relacionado con encargos fiduciarios o fiducia pública.

La entidad que actúa como fideicomitente aumentará o disminuirá los saldos de la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración-Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), según sea el caso.

(...)”

CONCLUSIONES

Es necesario precisar 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 tales como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, el cual 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 las gestiones correspondientes para la ejecución de estos, 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.

Cuando dichos aspectos sean confusos o ambiguos, o cuando las entidades intervinientes en el convenio o contrato tengan diferencias en la definición de cada uno de estos aspectos, son las partes involucradas las obligadas a definir su esencia económica y de ser el caso, aclarar los términos del contrato o convenio administrativo o interadministrativo. Una vez definidos estos aspectos, la entidad pública podrá contar con la información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surgen de la ejecución del convenio o contrato.

Bajo este contexto, se procede a dar respuesta a su consulta, relacionada con la ejecución y liquidación del Convenio Interadministrativo de Uso de Recursos N° 051 de 2017, en los siguientes términos:

Del clausulado del Convenio Interadministrativo de Uso de Recursos N° 051 de 2017, suscrito entre el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio (MVCT); el municipio de Santiago de Cali, Valle del Cauca; y las Empresas Municipales de Cali E.I.C.E. E.S.P., se desprende que las entidades intervinientes tiene como objeto

aunar esfuerzos para apoyar la ejecución de las obras e interventoría del proyecto "Formulación del Plan Maestro de Acueducto y Alcantarillado de la ciudad de Cali" y establecer las condiciones para hacer efectivo el Apoyo Financiero de la Nación al municipio de Santiago de Cali.

En ese sentido, cuando el MVCT, en representación de la Nación, ordene el giro de los recursos para apoyar la ejecución de las obras e interventoría del proyecto denominado "Formulación del Plan Maestro de Acueducto y Alcantarillado de la ciudad de Cali", el Municipio 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.

Con el giro de los recursos al encargo fiduciario constituido por EMCALI E.I.C.E E.S.P., 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 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por su parte, EMCALI E.I.C.E E.S.P. debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. Los rendimientos financieros que se generen los registrará el Municipio, aplicando lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, para el reconocimiento de la infraestructura construida, desarrollada, adquirida, rehabilitada o mejorada en el marco del convenio, será necesario observar las condiciones y términos contractuales que se pacten con el contratista de la obra. De lo anterior, se pueden desprender varios escenarios, los cuales deberán ser evaluados por el Municipio con el propósito de aplicar el que corresponda a su caso:

1. En el evento en que se realicen pagos por anticipado para construir, desarrollar, adquirir, rehabilitar o mejorar la infraestructura de acueducto y alcantarillado de la ciudad de Cali, el Municipio debitará la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

2. En el evento en que se pacten entregas parciales de las obras objeto del convenio, una vez verificadas y avaladas por la interventoría contratada, el Municipio debitará la subcuenta que corresponda de las cuentas 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y acreditará la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si se pactaron pagos por anticipado con el contratista de la obra, o la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Una vez finalizada la construcción de los bienes de uso público o propiedades, planta y equipo, el Municipio reclasificará los activos debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO o 1640-EDIFICACIONES, y acreditando la subcuenta que corresponda de las cuentas 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

3. En el evento en que no se pacten entregas parciales de las obras objetivo del convenio, sino que la entrega se realice una vez culminadas y verificadas por la interventoría contratada, el Municipio debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO o 1640-EDIFICACIONES, y acreditará la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si se pactaron pagos por anticipado con el contratista de la obra, o la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Para los eventos 2 y 3, con el pago de las obligaciones, el Municipio debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En todo caso, la medición posterior de los activos se realizará de acuerdo con lo establecido en las Normas de bienes de uso público, propiedades, planta y equipo y deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En cuanto a la liquidación del convenio, los rendimientos financieros del encargo fiduciario se deberán trasladar al Municipio en los términos que este establezca, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. A su vez, EMCALI E.I.C.E E.S.P. 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).

CONCEPTO No. 20211100016371 DEL 15-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Otros pasivos Ingreso - Venta de bienes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los certificados escolares expedidos por las Instituciones Educativas

Doctor
CARLOS ALBERTO RODRÍGUEZ MOLINA
Contador
Institución Educativa
Jamundí, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 202114000016912, del día 04 de marzo de 2021, mediante la cual consulta:

“Favor, requiero me confirmen si desde el punto de vista contable establecido en el nuevo marco normativo de la Resolución 533 de 2015, para el caso de las instituciones educativas públicas y en lo relacionado con la expedición de certificados escolares, ¿cuál de las dos opciones es la adecuada para el reconocimiento contable del siguiente tipo de hecho económico?

1. Que, si los padres de familia o acudientes consignan el valor del certificado y con esa prueba de pago se acercan a la institución educativa por el respectivo certificado, (sic) ¿con la respectiva factura que se expida por parte de la institución se deberá causar una cuenta por cobrar con cargo al ingreso de la institución y automáticamente acreditar la cuenta por cobrar Vs efectivo (bancos) porque el dinero ya había sido consignado? (sic).

2. Que, si los padres de familia o acudientes consignan el valor del certificado y con esa prueba de pago se acercan a la institución educativa por el respectivo certificado, (sic) ¿con la factura que se expida y de manera directa solo se debite la respectiva cuenta de efectivo (bancos) Vs su contrapartida al ingreso? (sic)”

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

CONSIDERACIONES

Los artículos 11 y 12 de la Ley 715 de 2001, por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros, establecen:

“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 del texto).

De otra parte, 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.” (Subrayados fuera del texto).

En relación con la normativa contable pública, el Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco normativo para las Entidades de Gobierno, contenido en el Anexo de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 5. Principios de Contabilidad Pública, señala lo siguiente:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que

da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, la norma de ingresos de transacciones con contraprestación incluida en el CAPITULO IV. INGRESOS, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución N°533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“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. (...)

2.1.1. Ingresos por venta de bienes

3. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la entidad en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

4. Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

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

d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción; y

e) los costos en los que se haya incurrido o se vaya a incurrir, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y 4210-BIENES COMERCIALIZADOS de la siguiente manera:

“1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

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

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.

4210-BIENES COMERCIALIZADOS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los ingresos causados por la entidad, que se originan en desarrollo de su actividad de comercialización de bienes adquiridos en el mercado, que no han sido sometidos a ningún proceso de transformación por parte de la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Las Instituciones Educativas deben llevar su contabilidad a través de los Fondos de Servicios Educativos, en adelante FSE, 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 del personal.

De conformidad con el artículo 2.3.1.6.3.16. del Decreto 1075 de 2015, los FSE deben llevar su 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. Por lo tanto, los reglamentos, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través del FSE.

A efectos de atender la obligación anterior, la entidad territorial certificada deberá establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad de los FSE de la respectiva jurisdicción, de conformidad con la política operativa de organización del esquema contable que haya adoptado, esto es, como forma de organización y ejecución del proceso contable, centralizar y registrar los hechos económicos en la unidad contable del nivel central, pero de forma tal que se logren identificar todos los registros y transacciones de cada FSE asociado, como si se fueran a emitir estados financieros de cada uno de ellos, o, considerar 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 unidad contable central, a fin de procesar su propia información, para que posteriormente sea integrada.

Ahora bien, de acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, para que la información financiera sea útil debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos, para lo cual, se deben atender entre otros, los principios de devengo y esencia sobre forma.

Igualmente, para el reconocimiento del hecho económico del caso particular, se deberá observar los criterios del numeral 2.1.1. Ingresos por venta de bienes de la norma de Ingresos de transacciones con contraprestación, y registrarlos cuando la entidad: a) ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes; b) no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos ni retiene el control efectivo sobre estos; c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad; d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados con la transacción; y e) los costos en los que se haya incurrido o se vaya a incurrir, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

En ese sentido, y considerando que previo a la entrega de los certificados escolares la Institución Educativa recibe el pago por la expedición de estos, el registro contable con el recaudo anticipado corresponde a un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Cuando la Institución Educativa efectué la entrega de los certificados escolares deberá debitar la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y registrar el ingreso en la subcuenta 421090-Otros bienes comercializados, de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS.

CONCEPTO No. 20211100045111 DEL 18-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Otros ingresos Gastos por operaciones interinstitucionales Otros gastos Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden deudoras - Deudoras por el contra
	SUBTEMAS	Retiro por pérdida de elementos de propiedad, planta y equipo que se encuentran en investigación interna y reconocimiento contable de los procesos de responsabilidad fiscal

Doctora
 FARLEY MAGALY CAMARGO RODRÍGUEZ
 Contadora
 Municipio de Yopal
 Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N° 20211400033982, el 25 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La consulta que realizo a continuación la hago de manera independiente o como persona natural y es la siguiente:

Quisiera saber si la contaduría ha emitido algún concepto o doctrina para contabilizar la propiedad planta y equipo que entra en investigación (ejemplo la perdida(sic) de un bien de la entidad publica(sic))”.

Mediante correo electrónico del 26 de mayo de 2021 la consultante realiza la siguiente aclaración a la consulta:

“La consulta que realizo a continuación la hago de manera independiente o como persona natural y es la siguiente:

En el Municipio de Yopal se extravió(sic) un computador de las oficinas de la institución registrado en la contabilidad se inicia la etapa de investigación pasando comunicación a Control Interno, quisiera saber si la

contaduría ha emitido algún concepto o doctrina de la manera de contabilizar la propiedad planta y equipo que ingresa a la etapa de investigación”.

CONSIDERACIONES

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

“6.1.1. Activos

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

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

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de hechos económicos para entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones expresan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses. (...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. (...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

10.5. Revelaciones

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

- a) los métodos de depreciación utilizados;
- b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- c) el valor en libros y la depreciación acumulada, incluyendo las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, al principio y final del periodo contable; (...)
- e) el efecto en los resultados producto de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo; (...)

Por otra parte, los numerales 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, 3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones y 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible contenidos en el 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.

(...)

3.2.10. 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.

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas así:

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

4808-INGRESOS DIVERSOS: “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”

5720-OPERACIONES DE ENLACE: “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.”

5890-GASTOS DIVERSOS: “Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas. Los recursos que las entidades de gobierno entreguen para la creación de una entidad que no se constituya como una empresa societaria se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias”

8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO: “Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad de las personas involucradas en el proceso.”

8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR): “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 Deudoras de Control.”

El referido CGC también describe el Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de la siguiente manera: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses”.

CONCLUSIONES

El procedimiento que debe aplicar la entidad por pérdidas de bienes clasificados como propiedades, planta y equipo, que se encuentran en la etapa de investigación interna, es el siguiente:

1. RETIRO DE BIENES DE LA CONTABILIDAD POR LA PÉRDIDA.

En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida de bienes, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento a los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal, contablemente se procederá a retirar de los saldos contables, el valor de los faltantes o pérdida de bienes, con un débito a la subcuenta 589017-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

De manera simultánea, la entidad contable pública reconocerá la contingencia mediante un débito en la subcuenta 836101-Internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521- Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

De ser el caso, si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora ésta reconoce el pago de la indemnización, el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 138421-Indemnizaciones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 480828-Indemnizaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia.

2. CANCELACIÓN DE LOS DERECHOS ORIGINADOS EN LA PÉRDIDA DE BIENES, CON EL PAGO DE LA INDEMNIZACIÓN POR PARTE DE LA COMPAÑÍA ASEGURADORA O EL PAGO POR PARTE DEL SERVIDOR PÚBLICO MEDIANTE CANCELACIÓN EN EFECTIVO.

Cuando el recaudo lo realice la tesorería central del ente contable público territorial, la entidad contable pública afectada realiza un débito a la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y un crédito a la subcuenta 138421- Indemnizaciones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En el evento en que el recaudo se realice directamente en la tesorería de la entidad contable pública territorial afectada, el reconocimiento corresponde a un débito en las subcuentas correspondientes a las cuentas que representan el efectivo y equivalentes al efectivo y un crédito a la subcuenta 138421-Indemnizaciones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Si existe una diferencia entre el valor que la compañía aseguradora reconoce o el pago por parte del servidor público y el valor de la pérdida o faltante de bienes, con el inicio del proceso de responsabilidad fiscal o disciplinario, contablemente procederá a registrar en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina, con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521- Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

3. CANCELACIÓN DE LOS DERECHOS ORIGINADOS EN LA PÉRDIDA DE BIENES CON EL PAGO DE LA INDEMNIZACIÓN POR PARTE DE LA COMPAÑÍA ASEGURADORA O EL PAGO POR PARTE DEL SERVIDOR PÚBLICO MEDIANTE REPOSICIÓN DEL BIEN.

En el caso de que el pago se realice con la reposición del bien, la entidad contable pública debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditará la subcuenta 138421-Indemnizaciones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Ahora bien, en caso de que se inicie un proceso de responsabilidad fiscal, se deberá aplicar el siguiente procedimiento:

4. RECONOCIMIENTO EN CUENTAS DE ORDEN POR LA APERTURA DEL PROCESO DE RESPONSABILIDAD FISCAL.

Cuando se notifica el inicio de un proceso de responsabilidad fiscal por parte del organismo de control respectivo, en cumplimiento de las normas legales vigentes, la entidad contable pública afectada reconoce en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina, con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Tratándose de la pérdida de un bien, el valor por el cual se debe afectar la cuenta de orden es el que determine el órgano de control correspondiente. Este valor no es susceptible de actualización.

Si el proceso de responsabilidad se inicia por la diferencia entre el valor que la compañía aseguradora reconoce y el valor de la pérdida o faltante de bienes, la entidad contable pública deberá ajustar el valor reconocido en las cuentas de orden, de tal manera que revelen el saldo que queda pendiente de recuperar.

Este registro permanecerá en la contabilidad hasta que el proceso sea fallado, se ordene su archivo, o se reintegre el valor en efectivo o el bien respectivo.

5. REGISTRO DEL FALLO SIN RESPONSABILIDAD.

En este caso la entidad contable pública, con el acto administrativo que soporta el fallo, debe proceder a cancelar los registros contables que están en cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO.

Este mismo registro también se realiza si en cualquier etapa del proceso de responsabilidad fiscal el organismo competente ordena el archivo del proceso.

6. REGISTRO DEL FALLO CON RESPONSABILIDAD.

En este caso la entidad contable pública, con el acto administrativo que soporta el fallo, debe proceder inicialmente a cancelar los registros contables que están en cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y adicionalmente registra un débito en la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480829-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor establecido en el respectivo fallo.

7. RECAUDO DEL VALOR DE RESARCIMIENTO EN LAS ENTIDADES DEL NIVEL TERRITORIAL.

Cuando el recaudo lo realice la tesorería central del ente contable público territorial, la entidad contable pública afectada, realizará un débito a la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y un crédito a la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Si el pago se realiza directamente en la tesorería de la entidad contable pública territorial afectada, el reconocimiento corresponde a un débito en las subcuentas correspondientes de las cuentas que representan el efectivo y equivalentes al efectivo y un crédito a la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

8. REVELACIÓN EN NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES.

Debe revelarse en notas a los estados contables el grado de avance del proceso de responsabilidad fiscal y el detalle de las operaciones de enlace.

Por otro lado, es preciso señalar que la entidad debe tener en cuenta lo establecido en los numerales 3.2.4.Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, y 3.2.15-Depuración contable permanente y sostenible, contenidos en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, para efecto de que su información financiera refleje su realidad económica de tal forma que esta cumpla las características fundamentales de relevancia y representación fiel e incorporar este procedimiento de pérdida de bienes en su Manual de políticas contables.

CONCEPTO No. 20211100050911 DEL 24-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Otros pasivos Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras por contra
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la recepción y ejecución de los recursos entregados por el Municipio de Rionegro al Instituto Municipal de Educación Física, Deporte y Recreación de Rionegro (IMER).

Doctora

MARTHA ELENA CIFUENTES RENDÓN

Subgerente Administrativa y Financiera

Instituto Municipal de Educación Física y Recreación de Rionegro (IMER)

Rionegro, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N° 20211100032732, del 18 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) El INSTITUTO MUNICIPAL DE EDUCACION FISICA, DEPORTE Y RECREACION DE RIONEGRO, fue creado mediante acuerdo 051 de 1995, modificado por el acuerdo 019 de 2017, cuya finalidad y según reza en sus estatutos es:

Art 2. El INSTITUTO MUNICIPAL DE EDUCACION FISICA, DEPORTE Y RECREACION DE RIONEGRO, es un estamento público, de orden municipal... dotado de personería jurídica, autonomía administrativa y financiera, patrimonio independiente, integrante del sistema nacional del deporte y adscrito a la secretaria de educación del municipio de Rionegro.

Dentro de sus funciones y acorde a sus estatutos esta: “planear, programar y ejecutar, la construcción, adecuación y mantenimiento de instalaciones deportivas con los equipamientos necesarios, facilitando el acceso a toda la población, conforme con la normatividad vigente.”

En atención de lo anterior el municipio transfiere al INSTITUTO recursos vía resolución, los cuales El INSTITUTO MUNICIPAL DE EDUCACION FISICA, DEPORTE Y RECREACION DE RIONEGRO incorpora dentro de su presupuesto, contando para tal fin con la respectiva partida presupuestal denominada “CONSTRUCCION, MODERNIZACION, MANTENIMIENTO E IMPLEMENTACION DE LA INFRAESTRUCTURA DEPORTIVA”; Con dichos recursos, el instituto efectúa la construcción, mantenimiento y adecuación de los escenarios deportivos de propiedad del municipio de Rionegro.

Ante lo anterior y dado que los inmuebles no son propiedad del INSTITUTO, se eleva la siguiente consulta:

a. ¿Los recursos recibidos por este concepto deben ser tratados como ingresos contables?

b. ¿Las erogaciones producto de la ejecución de los recursos, se deben tratar como gasto?.”

CONSIDERACIONES

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

Así mismo, el numeral 6.1.1. Activos del referido Marco Conceptual define los activos en los siguientes términos:

“6.1.1. Activos

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

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

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así

consERVE la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.”

(...)

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

Ahora bien, el numeral 1.3. Transferencias de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

“1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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

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

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

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un

pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

(...)

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

Por otra parte, el Procedimiento contable de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 090 de 2020 y sus modificaciones, dispone:

"PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

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 en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta

4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

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

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)" (Subrayado fuera de texto)

Por último, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 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".

Adicionalmente, el CGC en mención describe la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS en los siguientes términos: "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".

CONCLUSIONES

Es necesario precisar que los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por lo tanto, para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos, como es el caso del control de los

activos, el cual implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

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

Cabe destacar que, si bien en algunas circunstancias el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, por lo que no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

En consonancia con lo anterior, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal. En este sentido, para realizar el reconocimiento contable de la entrega de los recursos, se debe tener en cuenta, entre otros aspectos: el objeto por el cual se entregan los recursos, el rol que cumple cada parte, el título por el cual la parte entrega los recursos y el título por el cual la otra parte recibe los recursos.

Así mismo, la naturaleza de la entrega de los recursos se debe evaluar atendiendo al tenor del instrumento jurídico, esto es, si los entrega como una contraprestación por los servicios recibidos, si los entrega para que la otra entidad realice las gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse del control o si los entrega como transferencia.

Una vez realizadas las anteriores precisiones, para el reconocimiento de los recursos entregados por el Municipio de Rionegro al Instituto Municipal de Educación Física y Recreación de Rionegro (IMER), es necesario que las entidades evalúen la intención y el propósito por el cual serán entregados los recursos, atendiendo a su esencia económica, con independencia de su forma legal. Por lo tanto, el Municipio de Rionegro y el IMER deben definir el concepto por el cual se realizará la entrega de los recursos, entre otros, ya sea como: i) transferencia para el funcionamiento o ejecución de proyectos del IMER o iii) recurso entregado en administración para que el IMER administre y ejecute programas propios del Municipio.

Cabe destacar que de acuerdo con la información suministrada por la entidad consultante, la resolución por medio de la cual el Municipio de Rionegro le entregará los recursos al IMER para la construcción, modernización, mantenimiento e implementación de la infraestructura deportiva no ha sido emitida. En ese sentido, una vez esta sea expedida, las partes que intervienen deberán determinar la esencia económica de la entrega de los recursos y evaluarán si es procedente aplicar alguna de las alternativas definidas a continuación, sin que estas sean las únicas que puedan presentarse, pues ello dependerá de lo establecido en la resolución y demás documentos donde se refleje la intención de las partes:

i) Transferencia para el funcionamiento o ejecución de proyectos del IMER:

En caso de que se configure la entrega de recursos sin contraprestación por parte del Municipio de Rionegro para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico del IMER, siendo este último la entidad que controlará los recursos, así como los bienes que se generen por su ejecución, el hecho económico corresponderá a una transferencia. En ese sentido, las entidades deberán evaluar si el ingreso por

transferencia está sometido o no a estipulaciones de restricción o condición, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos.

Cuando existan estipulaciones de restricción, es decir, cuando se requiere que el IMER los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al Municipio en caso de que se incumpla la estipulación, le corresponderá al IMER reconocer un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

Por lo anterior, con la expedición del acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia al IMER, el Municipio de Rionegro registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, mientras que el IMER registrará un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, el Municipio de Rionegro 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, mientras que el IMER debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Ahora bien, cuando existan estipulaciones de condición, es decir, cuando se requiere que el IMER los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelvan al Municipio de Rionegro, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución, le corresponderá al IMER reconocer un pasivo, el cual se reducirá en la medida que cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

Por lo anterior, con la recepción de los recursos por parte del IMER, el Municipio de Rionegro registrará un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, mientras que el IMER registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

En la medida que cumpla las condiciones impuestas por el Municipio de Rionegro para el uso y destinación de los recursos, el IMER debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, mientras que el Municipio de Rionegro registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Entre tanto, si para la transferencia del recurso el Municipio de Rionegro no impone estipulaciones, el IMER reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

Por último, teniendo en cuenta que en este escenario el IMER controla los recursos, toda vez que tiene la capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de los recursos, además de asumir los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, durante su ejecución le corresponderá reconocer los activos o gastos respectivo en su información financiera.

ii) Recurso entregado en administración para que el IMER administre y ejecute programas propios del Municipio:

En caso de que los recursos se entreguen al IMER para que este los administre y ejecute a una finalidad específica definida por el Municipio de Rionegro y bajo el control de este, el hecho económico se reconocerá como un recurso recibido en administración. El Municipio de Rionegro tendrá el control sobre los recursos en la medida en que tenga 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 ese sentido, los recursos en efectivo recibidos en administración se registrarán como un pasivo por este concepto en la información financiera del IMER. Adicionalmente, dado que el Municipio de Rionegro tiene el control de los activos, le corresponderá registrar los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados, con base en la información que suministre el IMER.

Por lo antes mencionado, cuando el Municipio de Rionegro entregue los recursos en administración, este 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, el IMER 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 el IMER informe sobre la gestión realizada con los mismos, el Municipio de Rionegro 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, el IMER debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por el IMER, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20211100053131 DEL 01-07-2021

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

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

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

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

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“6.1.1 Activos

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

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad

legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. (...)

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este." (...)

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

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

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

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este. (...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad. (...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR. (...)

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

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

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

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. (...)" (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, la CGN incorporó al Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, mediante la Resolución 079 de 2019 y sus modificaciones.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es necesario precisar que los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por lo tanto, para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos, como es el caso del control de los activos, el cual implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

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

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

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

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

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

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

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

Cuando el Municipio de Envigado, como entidad que mantiene el control de los recursos, entregue los recursos a ENVIASEO E.S.P., debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, ENVIASEO E.S.P., como empresa encargada de administrar los recursos, registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando ENVIASEO E.S.P. informe al Municipio sobre la gestión realizada de los recursos destinados a la prestación del servicio de alumbrado público, el ente territorial debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Entre tanto, ENVIASEO E.S.P. debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta última debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20211100060811 DEL 28-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes de efectivo Otros activos Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Provisiones Otros pasivos Operaciones interinstitucionales
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los intereses sobre depósitos de recursos entregados en administración a otras entidades. Reconocimiento contable del pago de sentencias condenatorias ejecutoriadas.

Doctora
FLOR ZULIAN SALAMANCA DÍAZ
Subdirectora Financiera
Departamento Nacional de Planeación
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010036252 el 11 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el marco del proceso de conciliación de operaciones recíprocas, a continuación, me permito exponer dos casos que se están presentando y sobre el que requerimos orientación por parte de ustedes, con el fin de definir acciones a seguir:

Cuenta 480201 “Intereses sobre depósitos en Instituciones Financieras”, los valores reportados en esta cuenta contable como Operación Recíproca obedece al registro automático que se realiza en SIIF-Nación al momento de realizar desde tesorería la clasificación de los Documentos de Recaudo por Clasificar que la Dirección del Tesoro, asigna al Departamento Nacional de Planeación (DNP) por las consignaciones realizadas por La Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial (ENTERRITORIO) y las Entidades Territoriales desde las cuentas bancarias aperturadas para el manejo de los Recursos Entregados en administración por concepto de los convenios celebrados y contratos específicos originados en desarrollo de los convenios. Al verificar con ENTERRITORIO y las Entidades Territoriales los registros de su contabilidad, manifiestan que ellos generan una cuenta por pagar con el tercero a quien deben consignar los rendimientos.

En razón de lo anterior, en la cuenta del ingreso 480201 registrada en el DNP queda el valor acumulado durante toda la vigencia los rendimientos clasificados al tercero que corresponde; para el caso de ENTERRITORIO y las Entidades no generan un gasto de rendimientos sino el pasivo para luego girar los recursos a la DTN.

Es importante señalar que, en el reporte de Operaciones Recíprocas, “ENTIDADES QUE REGISTRAN PARTIDAS CONCILIATORIAS POR ENTIDAD POR VALOR” en la columna “Origen de la diferencia” se encuentra la observación “Por momento del devengo o causación”, situación que da origen a la no explicación del motivo de la diferencia.

Por los motivos expuestos, solicitamos indicación en el sentido de si podemos omitir en el reporte de Operaciones Recíprocas la cuenta 480201 “Intereses sobre depósitos en Instituciones Financieras”, considerando que la misma no se exige el reporte del 100% del valor registrado en la cuenta.

Cuenta 290201 “En Administración”, la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá, reporta los recursos que le fueron consignados por el DNP en cumplimiento a la sentencia para la “Construcción de la Estación Elevadora de Aguas Residuales Canoas para el Distrito Capital de Bogotá”, estos recursos son administrados por una Fiducia y la EAAB aunque no ingresaron a sus cuentas bancarias los reporta en operaciones recíprocas al tercero del DNP.

El DNP realizó los registros de acuerdo con el “PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS”, por lo tanto, afectó el gasto y no contabilizó los recursos en la cuenta 1908 “Recursos Entregados en Administración”.

De ser posible se podría realizar una mesa de trabajo para concretar y definir la manera a rendir estas cuentas, en el reporte de Operaciones Recíprocas.”

CONSIDERACIONES

El numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades, del Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración actualizado según Resolución 090 de 2020, señala:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad. (...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-

INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el Manual de Procedimientos contables para Entidades de Gobierno en su capítulo I. Operaciones de la tesorería centralizada, expedido mediante la Resolución N° 006 del 11 de enero de 2017, indica:

“1.2.1. Recaudos y reclasificación en la entidad

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

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

Los recaudos que al final del período contable no hayan sido reclasificados se registrarán, en la entidad que tiene el derecho o que debe registrar una obligación, debitando la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Este pasivo permanecerá hasta cuando la entidad registre la disminución de los derechos devengados o el reconocimiento de obligaciones, según sea el caso. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, 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, actualizado mediante Resolución 080 de 2021, preceptúa:

“2.7. Pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

(...)

Con el pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos entregados en administración.

Cuando el pago se realice a través de la tesorería centralizada, esta debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos administrados, y acreditará 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 debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS o la

subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos entregados en administración. (...)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. Rendimientos de recursos entregados en administración

Con base en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración de la Resolución 090 de 2020, cuando se generen rendimientos financieros por los recursos entregados en administración a otra entidad, la entidad que controla los recursos registrará los rendimientos a cobrar 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.

Por su parte, la entidad que administra los recursos reconoce los rendimientos recaudados en las cuentas bancarias mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito en la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, cuenta que será cancelada con el giro de los recursos al beneficiario de los rendimientos.

Cuando los rendimientos son consignados por la entidad que administra los recursos a través de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGTN), la DGTN registra los recursos recaudados debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditando la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Por su parte, la entidad beneficiaria de los recursos por rendimientos financieros, que para la consulta corresponde al DNP, debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por lo anterior, solo se genera operación recíproca reportable entre la entidad que controla los recursos con la DGTN, por los saldos de las operaciones de enlace anteriormente señaladas.

2. Pago de sentencias condenatorias ejecutadas.

Con base en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias de la Resolución 080 de 2021, el Departamento Nacional de Planeación reconocerá el pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por lo anterior, una vez cancelado el valor determinado en la sentencia condenatoria, la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá no debe reportar operación recíproca en razón a que la obligación ya fue saldada entre las partes.

CONCEPTO No. 20211100061441 DEL 30-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y Equivalentes al Efectivo Ingresos Fiscales
	SUBTEMAS	Registro contable de los ingresos relacionados con la explotación de los activos en concesión.

Doctora
ELIZABETH GÓMEZ SÁNCHEZ
Vicepresidenta Administrativa y Financiera
Agencia Nacional de Infraestructura
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010035882 el 09 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia Nacional de Infraestructura (ANI), es una Agencia Nacional Estatal de Naturaleza Especial, del sector descentralizado de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, financiera y técnica, adscrita al Ministerio de Transporte, según los preceptos normativos del Decreto 4165 del 03 noviembre de 2011.

Así mismo, tiene por objeto planear, coordinar, estructurar, contratar, ejecutar, administrar y evaluar proyectos de concesiones y otras formas de Asociación Público Privada - APP, para el diseño, construcción, mantenimiento, operación, administración y/o explotación de la infraestructura pública de transporte en todos sus modos y de los servicios conexos o relacionados y el desarrollo de proyectos de asociación público privada para otro tipo de infraestructura pública cuando así lo determine expresamente el Gobierno Nacional.

Por lo expuesto, el INCO (hoy Agencia Nacional de Infraestructura - ANI) suscribió el Contrato de Concesión de la Red Férrea del Atlántico No. O-ATLA-0-99 del 9 de septiembre de 1999 con Ferrocarriles del Norte de Colombia S.A. - FENOCO S.A, el cual tiene por objeto: “...otorgar en concesión para su construcción, rehabilitación, reconstrucción, conservación, operación y explotación, la infraestructura de transporte férreo de la Red del Atlántico, para la prestación del servicio de transporte ferroviario de carga... incluyendo los bienes inmuebles, los bienes muebles y el material rodante consignados...

Por su parte, la cláusula 3 del Capítulo I del citado contrato de concesión férrea, expresa:

La remuneración del CONCESIONARIO por la concesión, será:

- 3.1. Los recursos derivados de la cesión del recaudo de la tarifa, en los términos establecidos por el Ministerio de Transporte en su resolución de fijación de tarifas y otros aspectos para el tramo Chiriguana (PK 724) – Ciénaga (PK 934), y Ciénaga (PK 934) – Santa Marta (PK 969).*
- 3.2. Los recursos derivados del recaudo de los derechos de ingreso durante el año 2006.*
- 3.3. La totalidad de los recursos que EL CONCESIONARIO obtenga como producto de la explotación comercial de la infraestructura recibida en concesión, incluyendo las sumas que, en virtud del presente contrato, cancelen terceros diferentes a EL CONCESIONARIO por el servicio de transporte de carga prestado por EL CONCESIONARIO en la infraestructura concesionada.*
- 3.4. Los ingresos derivados de la explotación del Contrato Operacional de Drummond Ltd.*

Los ingresos percibidos como remuneración serán considerados para todos los efectos como ingresos propios del CONCESIONARIO afectos en primer lugar al cumplimiento de las obligaciones del contrato de concesión.

De los recursos antes citados, el CONCESIONARIO girará al INCO, quincenalmente y con fundamento en la certificación que al respecto emita el revisor fiscal de la entidad fiduciaria donde se establezca el fideicomiso de administración y pagos:

- 1) La suma de US\$0,22 (veintidós centavos de dólar de los Estados Unidos de América) por cada tonelada de carga transportada durante el Periodo de Transición¹.*
- 2) La suma de US\$1,07 (un dólar y siete centavos de dólar de los Estados Unidos de América) por cada tonelada de carga transportada una vez finalizado el Periodo de Transición.*

Parágrafo 1 – Del recaudo de los derechos de ingreso que se cobren después del año 2006, EL CONCESIONARIO girará el cincuenta por ciento (50%) al INCO.

Parágrafo 2 – El concesionario facturará las tarifas a los operadores a los cuales les preste el servicio, detallando el valor de los ingresos exentos de retención que para el caso son los que corresponden al INCO en virtud de lo establecido en el artículo 22 del Estatuto Tributario, con el fin de que el responsable de efectuar la retención se abstenga de practicarla dado que por la naturaleza del INCO no es sujeto de dicho impuesto. (Subrayado fuera de texto)”

En virtud de lo anterior, el Ministerio de Transporte, expidió la Resolución No. 1070 del 27 de marzo de 2006 “Por la cual se establecen las tarifas correspondientes a los usuarios de transporte ferroviario de carga y pasajeros del corredor férreo Chiriguana-Santa Marta” en el cual prescribe en su Artículo 5º:

“DERECHO DE TRÁNSITO. De la tarifa que el Concesionario cobrará por el uso del corredor férreo en el tramo Chiriguana – Santa Marta por transporte de carga, el Concesionario pagará al INCO un derecho de tránsito por cada tonelada métrica de carga transportada, a partir del 1 de enero de 2007, equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la tarifa de paso, como mínimo un dólar con siete centavos de dólar de los Estados Unidos de América (US\$1,07). (...) (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Artículo 6º de la citada Resolución, expresa:

“AJUSTE DE TARIFAS. La tarifa y el derecho de tránsito se ajustarán anualmente con base en el cien por ciento (100%) de la variación del Índice de Precios al Productor de los Estados Unidos de América, correspondientes a bienes de capital reportado por la Dirección del Departamento del Trabajo de los Estados Unidos de América (Series ID: WPSSOP3200, C.U.S. Department of Labor).”

En consecuencia, la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI) se encuentra percibiendo mes a mes, los ingresos derivados del contrato de concesión con FENOCO S.A. en los porcentajes y tarifas establecidos, por concepto de derechos de tránsito por cada tonelada métrica de cargas de carbón transportada, cifras materiales y reconocidas en los Estados Financieros de la entidad, con el propósito de revelar adecuadamente los hechos económicos atendiendo a las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

La Agencia registra los ingresos percibidos, cuyo documento fuente para el registro contable corresponde al archivo detalle suministrado por la Gerencia de Proyectos Férreos de la Vicepresidencia Ejecutiva de la ANI con periodicidad mensual, en cumplimiento del principio de devengo, con un débito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Posteriormente, y cuando los recursos ingresan efectivamente en las cuentas bancarias de la ANI producto del traslado de recursos por parte del Concesionario se debita la Subcuenta 111006- Cuenta de ahorro de la Cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la Subcuenta 131101-Tasas de la Cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con lo expuesto de manera atenta solicitamos su autorizado concepto en torno a los siguientes interrogantes:

La presentación y revelación de estos ingresos en la estructura de los Estados Financieros de la entidad teniendo en cuenta la esencia económica del contrato de concesión ¿corresponde a ingresos de transacciones sin contraprestación? o ¿a ingresos de transacciones con contraprestación?

Los registros contables que realiza la entidad en el momento del devengo y recaudo, ¿son adecuados conforme a la realidad y esencia económica de la operación entre la ANI y el concesionario FENOCO S.A.?

Por último, es importante precisar que las facturas son expedidas por el Concesionario a los diferentes operadores y el recaudo es realizado por el Concesionario. Los recursos que son de propiedad de la Agencia son trasladados por el Concesionario a las cuentas bancarias de la entidad”

CONSIDERACIONES

La resolución 1070 de 27 de marzo de 2006 del Ministerio de Transporte por la cual establecen las tarifas correspondientes a los usuarios de transporte ferroviario de carga y pasajeros del corredor férreo de Chiriguáná – Santa Marta, establece:

“ARTÍCULO PRIMERO. FIJACION DE LA TARIFA DE CARGA DE CARBON. La tarifa máxima por el uso de la red férrea en el corredor férreo Chiriguáná - Santa Marta, fijada por tonelada métrica del carbón será así: (...)

PARÁGRAFO PRIMERO. Para los usuarios que tengan contratos suscritos con el Concesionario con base en el esquema take or pay o pague lo demandado, podrá cobrar para los volúmenes transportados en exceso de las cantidades garantizadas una suma adicional equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre las tarifas máximas establecidas en el numeral 1 y 2 de este artículo. (...)

ARTÍCULO SEGUNDO. FIJACIÓN DE LA TARIFA DE CARGA DE OTRO TIPO DE PRODUCTOS. La tarifa máxima por el uso de la red férrea en el corredor férreo Chiriguaná – Santa Marta, fijada por tonelada métrica de cargas diferentes a la de carbón será así: (...)

ARTÍCULO QUINTO. DERECHO DE TRANSITO. De la tarifa que el Concesionario cobrará por el uso de corredor férreo en el tramo Chiriguaná - Santa Marta por transporte de carga, el Concesionario pagará al INCO un derecho de tránsito por cada tonelada métrica de carga transportada, a partir de 1 enero de 2007, equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la tarifa de paso, como mínimo un dólar con siete centavos de dólar de los Estados Unidos de América (US\$ 1.07)". (...)

El contrato de Concesión No O-ATLA-099 del 09 de septiembre de 1999 suscrito entre la ANI y FENOCO S.A. establece en el Capítulo I, Clausula 1: “El presente contrato de Concesión, tiene por objeto otorgar en concesión, para su construcción, rehabilitación – reconstrucción, conservación, operación y explotación, la infraestructura de transporte férreo de la Red del Atlántico, para la prestación del servicio de transporte ferroviario de carga, infraestructura que está conformada por los tramos: Chiriguaná (PK 724) – Ciénaga (PK 934), Ciénaga (PK 934) – Santa Marta (PK 969), Bogotá (Km. 5) – Belencito (PK 262), La Caro (PK 34) – Lenguazaque (PK 110), Bogotá (Km 5) - Dorada (PK200), Dorada (PK 200) Barrancabermeja (PK 444), Barrancabermeja (PK 444) – Chiriguaná (PK 724) y Puerto Berrio (PK 333) – Medellín (Bello)(PK509) Chiriguaná (PK 724) – Ciénaga (PK 934), Ciénaga (PK 934) – Santa Marta (PK 969) incluyendo los bienes inmuebles, los bienes muebles y el material rodante consignados en los Anexos del pliego de condiciones que dio origen al presente contrato. La presente concesión de infraestructura conlleva también la concesión de las obras de conservación respecto de los tramos mencionados, en los términos previstos en el artículo 30 de la ley 105 de 1993.

EL CONCESIONARIO deberá construir de conformidad con los estudios y diseños definitivos y siguiendo estrictamente los programas de obra y/cronogramas de obra, las siguientes obras físicas dentro de los alcances del objeto de la presente concesión: (...)

De igual forma La Clausula 3. REMUNERACIÓN DE LA CONCESIÓN, establece: La remuneración del CONCESIONARIO por la concesión, será:

3.1. Los recursos derivados de la cesión del recaudo de la tarifa, en los términos establecidos por el Ministerio de Transporte en su resolución de fijación de tarifas y otros aspectos para el tramo Chiriguaná (PK 724) – Ciénaga (PK 934), y Ciénaga (PK 934) – Santa Marta (PK 969).

3.2. Los recursos derivados del recaudo de los derechos de ingreso durante el año 2006.

3.3. La totalidad de los recursos que EL CONCESIONARIO obtenga como producto de la explotación comercial de la infraestructura recibida en concesión, incluyendo las sumas que, en virtud del presente contrato, cancelen terceros diferentes a EL CONCESIONARIO por el servicio de transporte de carga prestado por EL CONCESIONARIO en la infraestructura concesionada.

3.4. Los ingresos derivados de la explotación del Contrato Operacional de Drummond Ltd.

Los ingresos percibidos como remuneración serán considerados para todos los efectos como ingresos propios del CONCESIONARIO efectos en primer lugar al cumplimiento de las obligaciones del contrato de concesión.

De los recursos antes citados, CONCESIONARIO girará al INCO, quincenalmente y con fundamento en la certificación que al respecto emita el revisor fiscal de la entidad fiduciaria donde se establezca el fideicomiso de administración y pagos: (...)

Parágrafo 2. – El concesionario facturará las tarifas a los operadores a los cuales les preste el servicio, detallando el valor de los ingresos exentos de retención que para el caso son los que corresponden al INCO en virtud de lo establecido en el artículo 22 del Estatuto Tributario, con el fin de que el responsable de efectuar la retención se abstenga de practicarla dado que por la naturaleza del INCO no es sujeto de Impuesto.

Ahora bien, respecto de la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, indica:

“6.1.1. Activos

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

49. El control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.” (...)

6.1.4 Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

70. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades

de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones”.
(Subrayado fuera de texto)

La norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación y la norma de Presentación de Estados Financieros, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la resolución No 533 de 2015 y actualizadas por la Resolución 218 de 2020, 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 entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.
2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales. (...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

25. 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

26. 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.

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

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS (...)

1.3.3.1. Información a presentar en el estado de resultados

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

a) los ingresos sin contraprestación;

b) los ingresos con contraprestación; (...)” (Subrayado fuera de texto)

Con la Resolución 602 de 2018 se incorporó al Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte. En dicho procedimiento se estableció lo siguiente:

“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. (...)

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. (...)

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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es importante recalcar que los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y que el control sobre un recurso implica la capacidad de la entidad para usarlo o determinar el uso que un tercero debe darle, con el fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Así mismo, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las Entidades de Gobierno indica que los ingresos son incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, estos ingresos surgen de transacciones con y sin contraprestación.

Ahora bien, el Marco Normativo para las entidades de gobierno establece que los ingresos sin contraprestación, son ingresos que se derivan de la autoridad del Estado para imponer cobros sobre el uso de bienes de uso público, y en consecuencia, su valor no corresponde a un valor de mercado dado que este no existe. Por el contrario, son las disposiciones legales las que facultan el cobro a los usuarios y determinan los factores que se deben considerar para la determinación del monto que debe pagar el usuario por el uso de estos bienes.

Por lo tanto, una vez realizadas las anteriores precisiones, para el caso particular consultado siendo el objeto del contrato de concesión N°O-ATL-0-99 la entrega de infraestructura de transporte férrea para la construcción, rehabilitación-reconstrucción, conservación, operación y explotación de dicha red férrea, con el propósito de la prestación del servicio de transporte ferroviario de carga, por el cual el concesionario (FENOCO S.A.) devenga ingresos producto de la explotación comercial de la infraestructura recibida en concesión y entrega a la vez a la ANI un valor, previamente establecido, de estos ingresos; en consecuencia, los recursos que la ANI deberá reconocer en sus estados financieros son ingresos sin contraprestación, pues la ANI es la única entidad que tendrá la facultad legal, concedida por el Estado, de ceder directa o indirectamente la explotación de esos activos y de recaudar los ingresos en los porcentajes y tarifas establecidas, por concepto de derechos de tránsito por cada tonelada métrica de cargas de carbón transportada.

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

Con respecto a su segunda pregunta, le corresponde a la ANI considerar, si la tarifa establecida mediante la resolución 1070 del 27 de marzo de 2006 del Ministerio de Transporte y acordada en el contrato de Concesión No O-ATLA-099 del 09 de septiembre de 1999 suscrito entre la ANI y FENOCO S.A, cumple con los requisitos jurídicos para la denominación de TASA , y efectuar el reconocimiento del ingreso por la tarifa establecida, mediante un debito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Cuando la ANI reciba efectivamente los recursos, 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.

CONCEPTO No. 20211100064691 DEL 11-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y Equivalentes al Efectivo Otros Pasivos Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras por contra
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los Recursos entregados por Ecopetrol en administración a Agrosavia.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan o Administran Ahorro del Publico
	TEMAS	Efectivo y Equivalentes al Efectivo Otros Activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los Recursos entregados por Ecopetrol en administración a Agrosavia.

Doctora
CINDY PAOLA JAIMES MARTÍNEZ
Contador General (E)
Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria – AGROSAVIA
Mosquera, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400033882 el 23 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria -AGROSAVIA, suscribió el convenio específico No. 3037752 con Ecopetrol, que tiene como objeto “Aunar esfuerzos para ejecutar el proyecto denominado “Fortalecimiento del sistema de producción bovina de doble propósito como alternativa económica sostenible para las veredas Plan brisas, Retiro milagro, Cunamá, volcán blanco, el triunfo y Cupiagua, Municipio de Aguazul, Casanare” (Se adjunta minuta).

Se sostuvo reunión con Ecopetrol con el objetivo de acordar el tratamiento contable de este convenio, y ellos manifestaron que esta tipología de convenio lo registran al gasto en la cuenta 51 en el momento de realizar los desembolsos, pero para Agrosavia este convenio corresponde a un recurso recibido en administración (cuenta 2902) y no a una transferencia plena como lo trata el financiador.”

CONSIDERACIONES

El Convenio Especifico No. 3037752 firmado entre Ecopetrol S.A. y La Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria – AGROSAVIA, establece:

“CLÁUSULA PRIMERA: El Objeto de este Convenio es AUNAR ESFUERZOS PARA EJECUTAR EL PROYECTO DENOMINADO “FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA DE PRODUCCIÓN BOVINA DE DOBLE PROPÓSITO COMO ALTERNATIVA ECONÓMICA SOSTENIBLE PARA LAS VEREDAS PLAN BRISAS, RETIRO MILAGRO, CUNAMÁ, VOLCÁN BLANCO, EL TRIUNFO Y CUIAGUA, MUNICIPIO DE AGUAZUL, CASANARE”.

CLÁUSULA SEGUNDA – ALCANCE: LAS PARTES acuerdan que el que el objeto del presente convenio se desarrollará a través del fortalecimiento de veintitrés (23) productores de ganadería doble propósito (entiéndase como aquel que tiene la propiedad de producir leche y carne), seleccionados y localizados en las veredas Plan Brisas, Retiro Milagro, Cunamá, Volcán Blanco, El Triunfo y Cupiagua, del municipio de Aguazul, Casanare, afiliados a la ASOCIACIÓN AGROEMPRESARIAL Y CAMPESINA DEL CASANARE en adelante “AGROECAS” (...)

CLÁUSULA TERCERA – PLAN OPERATIVO: Para el cumplimiento del objeto previsto en el presente convenio, así como de las obligaciones que de él se deriven, LAS PARTES elaborarán y se sujetarán al plan operativo aprobado por el comité de seguimiento, que formará parte integrante del mismo, en este se detallarán entre otros asuntos: i) El cronograma de actividades a desarrollar, ii) Los responsables y sus roles, iii) Los resultados o productos a entregar, y iv) el presupuesto detallado requerido para el desarrollo de las actividades. (...)

CLÁUSULA SÉPTIMA – ENTIDAD EJECUTORA: Las Partes intervinientes en el presente Convenio acuerdan que la ejecución del objeto, alcance y actividades que se deriven de este Convenio, estarán a cargo de AGROSAVIA.

CLÁUSULA OCTAVA – OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

I. OBLIGACIONES COMUNES:

1. Aportar los recursos en dinero y en especie, de conformidad con lo establecido en la cláusula novena del presente Convenio
2. Reconocer a cada entidad interviniente en el Convenio, como entidad partícipe en el desarrollo del objeto de este, y divulgar, a través de medios idóneos, el interés de aquellas en el desarrollo y beneficio de la región y su comunidad, del programa social o proyecto social, según corresponda.
3. Supervisar periódicamente la ejecución del Convenio, para ello, cada una de las Partes deberá designar un delegado e informar dicha delegación a la otra Parte a los domicilios indicados en el presente convenio. (...)

II. OBLIGACIONES DE LA ENTIDAD EJECUTORA:

1. Ejecutar las actividades indicadas en el alcance del objeto del Convenio y del proyecto el cual hace parte integral del presente convenio, directamente o a través de vínculos negociales celebrados con terceros, bajo su exclusiva responsabilidad, conforme a las normas que resulten aplicables, para lo cual gozará de plena autonomía técnica, administrativa y contractual.

2. Garantizar que los recursos desembolsados por ECOPETROL sean utilizados exclusivamente para ejecutar las actividades previstas en el Plan Operativo del Convenio. (...)

14. Entregar a ECOPETROL dentro de los cinco (5) días siguientes al cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento, el original de la certificación de la entidad bancaria o corporación financiera, en la cual especifique el número de la cuenta y el nombre de la entidad ejecutora, en la que se desembolsará los recursos en efectivo indicados en la cláusula novena del presente convenio...

15. Garantizar la individualidad, administración separada y no fusión de los aportes en efectivo desembolsados por ECOPETROL, respecto de los dineros de propiedad de AGROSAVIA o de otros recursos que ésta última administre en virtud de contratos o convenios o acuerdos distintos al presente convenio.

16. En caso de no ejecutar satisfactoriamente el objeto de este convenio según el cronograma pactado por causas imputables a AGROSAVIA, previo agotamiento de los trámites que garanticen el derecho de defensa y contradicción deberá restituir los recursos aportados por ECOPETROL y que al momento de la ejecución no hayan sido ejecutados, dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a la comunicación enviada para tal efecto por ECOPETROL. En este evento, ECOPETROL suspenderá los aportes y compromisos pendientes a que se ha obligado, y podrá retirar aquellos bienes que hayan sido entregados para la ejecución del convenio.

17. Presentar a ECOPETROL informes bimestrales de ejecución técnica y financiera, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes al cumplimiento del bimestre de ejecución, poniendo a disposición de ECOPETROL los respectivos soportes que sustenten las erogaciones correspondientes.

18. Presentar a ECOPETROL un informe final de ejecución técnica y financiera, dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la finalización del plazo de ejecución física, poniendo a disposición de ECOPETROL copia de las facturas y contratos que sustenten las erogaciones correspondientes.

19. Reintegrar al finalizar el Convenio los recursos no ejecutados para el cumplimiento del objeto del convenio, los cuales serán consignados en la cuenta que para el efecto indique ECOPETROL.

20. Reintegrar mensualmente los rendimientos financieros que se llegaren a generar, los cuales serán consignados en la cuenta que para el efecto indique ECOPETROL, si hubiere lugar a ello.

21. Responder a título propio y exclusivo por la idoneidad, especificaciones técnicas, estudios, documentos técnicos u otros relacionados con el proyecto objeto del Convenio.

22. Entregar a AGROECAS los bienes adquiridos para la ejecución del convenio, para que AGROECAS entregue a los productores beneficiarios del proyecto. Para este fin AGROSAVIA deberá suscribir un convenio derivado con AGROECAS quienes serán los encargados de entregar los bienes a los productores.

23. Garantizar que los bienes que se adquieran en desarrollo del convenio cuenten con las garantías de ley otorgadas por el fabricante o distribuidor que los suministre, que no sean obsoletos, usados, alterados y que, por el contrario, prestarán el servicio idóneo, oportuno, eficaz y cualificado para el cual se adquirirán. El mantenimiento de estos estará a cargo de la parte que tenga la custodia.

24. La propiedad de los bienes adquiridos por AGROSAVIA con cargo a recursos de Ecopetrol será definido en el acta de liquidación, salvo los bienes que expresamente se encuentran determinados como de propiedad de AGROECAS, según lo indicado en el proyecto, 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 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)”

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

6.1.1 Activos

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

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

6.1.4 Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad” (Subrayado fuera de texto)

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

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

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este. (...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad. (...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR. (...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

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

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y

acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. (...)”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es importante recalcar que los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por lo tanto, la entidad debe evaluar si existe o no control sobre los recursos y bienes, para el caso de la consulta, se debe anotar que Ecopetrol mantendrá el control sobre los recursos entregados a Agrosavia pues el convenio establece que los recursos serán destinados a un fin específico, solo para efectos de la ejecución del convenio, existiendo un comité de control para la verificación del avance del convenio y entrega de los recursos de acuerdo con el plan operativo.

Adicionalmente, cabe resaltar que los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal. En este sentido, para realizar el reconocimiento contable de un ingreso este deberá cumplir con lo establecido en el Marco Conceptual para las Entidades de Gobierno el cual indica que para el reconocimiento de ingresos existirá potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio, y este no es el objetivo de los recursos entregados por Ecopetrol a Agrosavia, pues los beneficiarios del convenio serán los 23 Productores de ganadería doble propósito afiliados a la Asociación Agroempresarial del Casanare - AGROECAS.

Sobre el caso en particular se debe destacar que Agrosavia para fines del convenio en mención será la entidad ejecutora del mismo, entendiéndose que solo podrá destinar los recursos entregados por Ecopetrol de conformidad con las actividades del plan operativo establecido entre Agrosavia y Ecopetrol.

Por lo tanto, de conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Agrosavia deberá realizar los siguientes registros contables:

Cuando Ecopetrol, como entidad que mantiene el control de los recursos, entregue a Agrosavia dichos recursos, registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando Agrosavia informe a Ecopetrol sobre la ejecución de los recursos destinados al convenio, atendiendo al cumplimiento de las obligaciones derivadas del convenio con los beneficiarios afiliados a AGROECAS, se reconoce 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 y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la empresa, esta última debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20211100064961 DEL 13-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y Equivalentes al efectivo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los saldos de cuentas de ahorros al final de periodo

Doctora
YENNY CORTES
Institución Educativa Departamental IPEBI
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100039522 el 01 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La IED al finalizar el año gravable 2020, presenta unos saldos en sus cuentas de ahorro producto de las transferencias de SGP educación y transferencias del departamento de Cundinamarca de esa vigencia, que no fueron comprometidas durante la vigencia 2020 y están disponibles en los bancos para dar inicio a la vigencia 2021, presupuestalmente son reconocidas como recursos de capital y también llamadas excedentes financieros, los cuales son incorporados al presupuesto 2021 como recursos de capital del año anterior.

La inquietud se presenta en la parte contable, si ese dinero se debe registrar como un ingreso para el año 2021, aun sabiendo que ya se ingresó el año anterior cuando nos transfirieron los recursos. En la resolución 620 de 2015 existe una cuenta contable denominada Excedentes financieros (480809) donde me han indicado debo contabilizarla contra la cuenta 3109, quiero saber primero si la ¿debo ingresar a la contabilidad vigencia 2021? y de ser afirmativa la respuesta a cuál cuenta debo llevar ese valor porque para mí no es claro, si se debe ingresar a la contabilidad cual sería la contabilización correcta? y cuál es el fundamento jurídico- contable para realizarlo”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PUBLICA

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo. (...)

6.1.4 Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. (...)

6.2.3 Reconocimiento de ingresos

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

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

85. 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 futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es importante precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Igualmente, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, y por lo tanto los resultados no pueden ser iguales entre sí.

Una vez realizadas las anteriores precisiones, para el caso particular consultado, es importante resaltar que los hechos económicos se reconocerán en el momento en que sucedan. En este sentido el reconocimiento de ingreso se hará cuando surja los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

Por tal razón, frente a su consulta me permito indicar que los saldos que presentan las cuentas de ahorro producto de las transferencias al finalizar el año 2020, debieron ser reconocidas en la contabilidad en el momento en que se efectuó el hecho económico, es decir en el año 2020, por lo que no se deberán reconocer en la información contable nuevamente. Lo anterior, porque el ingreso por transferencia se reconoce en la información financiera en el momento en que les son asignados los recursos a la entidad y el reconocimiento en las cuentas bancarias, se realiza en el momento en que le son transferidos dichos recursos a la entidad.

CONCEPTO No. 20211100066581 DEL 17-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y Equivalentes al Efectivo Otros Pasivos Cuentas de orden Deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden Deudoras - Deudoras por el contra
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los procesos de responsabilidad fiscal.

Señores

Contraloría General del Departamento del Magdalena
Santa Marta, Magdalena

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100038942 el 28 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. De acuerdo (sic) al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, ¿que cuenta se debe utilizar para el reconocimiento de intereses en un proceso de responsabilidad fiscal fallado a favor de la Contraloría General del Departamento del Magdalena?”

2. El presupuesto de las contralorías territoriales está dado al límite de gastos previsto en el artículo 9° de la Ley 617 de 2000 y las normas que lo modifican.

Las contralorías departamentales no podrán superar como porcentaje de los ingresos corrientes anuales de libre destinación del respectivo departamento, los límites que establece la ley.

En materia contable, las contralorías territoriales son entidades contables públicas independientes, las cuales aplican el Marco Normativo para entidades de gobierno. Por lo anterior, ¿es correcto reconocer como ingresos los recursos que no corresponden a cuotas de fiscalización y auditaje (por ejemplo: recuperaciones, intereses por procesos de responsabilidad fiscal a favor de la entidad) los cuales no serán adicionados al presupuesto de la entidad por la limitación presupuestal de las contralorías y serán reintegradas a la tesorería departamental?”

CONSIDERACIONES

El acto legislativo 04 de septiembre 18 de 2019, por medio del cual se reforma el Régimen de Control Fiscal, modificó el artículo 272 de la Constitución Política de Colombia, así:

“ARTÍCULO 272. La vigilancia de la gestión fiscal de los departamentos, distritos y municipios donde haya contralorías, corresponde a éstas en forma concurrente con la Contraloría General de la República. (...)”

Corresponde a las asambleas y a los concejos distritales y municipales organizar las respectivas contralorías como entidades técnicas dotadas de autonomía administrativa y presupuestal, y garantizar su sostenibilidad fiscal. (...)

PARÁGRAFO TRANSITORIO 2°. En un término no superior a un año la ley reglamentará el fortalecimiento financiero de las contralorías departamentales, municipales y distritales con recursos provenientes principalmente de los ingresos corrientes de libre destinación más cuota de fiscalización que aportarán los sujetos de control del respectivo departamento, distrito o municipio. Esta ley será presentada por el Gobierno y la Contraloría General de la República.” (Subrayado fuera del texto)

El artículo 8 de la Ley 617 de 2000, dispone: “Valor máximo de los gastos de las asambleas y contralorías departamentales. (...) Las contralorías departamentales no podrán superar como porcentaje de los ingresos corrientes anuales de libre destinación del respectivo departamento, los límites que se indican a continuación: (...)”

Los artículos 1º, 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 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 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 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.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

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

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

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

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

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

70. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

71. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas así:

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

4808-INGRESOS DIVERSOS: “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”

8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO: “Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad de las personas involucradas en el proceso.”

8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR): “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 Deudoras de Control.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primer lugar, 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.

Pregunta 1. “De acuerdo (sic) al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, ¿que cuenta se debe utilizar para el reconocimiento de intereses en un proceso de responsabilidad fiscal fallado a favor de la Contraloría General del Departamento del Magdalena?”

De conformidad con lo establecido en la Ley 610 de 2000, el proceso de responsabilidad fiscal es de competencia de las Contralorías y 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, en dichos fallos se cuantifica el daño ocasionado al erario para efecto de compensar el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal afectada.

En concordancia con lo anterior, es necesario precisar que la CGN emitió el concepto No 20202000018821 del 15 de abril de 2020 en el cual se está indicando el tratamiento contable de los fallos con responsabilidad fiscal proferidos por la Contraloría General del Departamento de Magdalena; para el caso particular, si hay intereses en el fallo de responsabilidad fiscal, la entidad afectada deberá reconocer dichos valores mediante un débito

en la subcuenta 138435-Otros intereses de mora o 138436-Otros intereses por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Cuando se realice el reintegro de los recursos a la tesorería centralizada, esta tesorería reconocerá los recursos mediante un débito en las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO y un crédito en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFFECTIVO.

Por otra parte, la entidad afectada cancelará mediante un crédito la subcuenta 138435-Otros intereses de mora o 138436-Otros intereses por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un débito en la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFFECTIVO.

Pregunta 2. “Es correcto reconocer como ingresos los recursos que no corresponden a cuotas de fiscalización y auditar (por ejemplo: recuperaciones, intereses por procesos de responsabilidad fiscal a favor de la entidad) los cuales no serán adicionados al presupuesto de la entidad por la limitación presupuestal de las contralorías y serán reintegrados a la tesorería departamental?”

Con respecto a reconocer por parte de la Contralorías departamentales conceptos como recuperaciones, como ingresos propios de la contraloría, es necesario precisar que estas entidades por ley solo cuentan con recursos provenientes principalmente de los ingresos corrientes de libre destinación más cuota de fiscalización, de acuerdo con los límites previstos en la ley 617 de 2000; por lo que es necesario que la entidad revise la normativa legal y los procedimientos internos legales y presupuestales; y si los recursos mencionados cumplen las características del marco conceptual y de las normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para ser reconocidos en su información contable como ingresos, la entidad deberá reconocerlos.

CONCEPTO No. 20211100078581 DEL 21-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo
	SUBTEMAS	Registro del efectivo de uso restringido

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá D.C.
Secretaría Distrital de Hacienda
Alcaldía de Bogotá
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010046072, el 09 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“La Contraloría de Bogotá, en desarrollo de la auditoría los estados financieros de la vigencia 2020 realizada en el año 2021, determino el siguiente hallazgo:

“3.3.1.1. Hallazgo Administrativo porque la SDH no clasifica ni presenta adecuadamente la información sobre la cuenta efectivo de uso restringido (1132) en el estado de situación financiera a 31/12/2020.

Se encontró en la información reportada en el formato CB-0115, Recursos de Tesorería a 31/12/2020, que la SDH relacionó dentro de los Depósitos en instituciones financieras (cuenta 1110) las siguientes cuentas:

*Cuadro 36
SALDOS SEGÚN CB- 0115/RECURSOS INMOVILIZADOS SEGÚN NOTAS*

ENTIDAD FINANCIERA	No. CUENTA	SALDO CB-0115 A 31/12/2020	EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO
BANCO POPULAR	22003200859-1	105.847.966	102.900.350
BANCO POPULAR	220-032-11919-0	2.112.537.547	900.000.000
BANCO AVVILLAS	059-00492-9	77.721.532	75.000.000
		2.296.107.045	1.077.900.350

Fuente: Elaboración Equipo Auditor

De acuerdo con las revelaciones presentadas en las Notas a los Estados Financieros, estas cuentas bancarias corresponden a recursos que por orden judicial son mantenidos en las cuentas bancarias y la Dirección Distrital de

Tesorería no puede disponer hasta cuando se levante la restricción, dichos recursos no son retirados de los saldos de las cuentas bancarias; además que dichas cuentas fueron reportadas como “Recursos Inmovilizados”, cuenta que no existe en el Catálogo General de Cuentas expedido por la Contaduría General de la Nación - CGN.

Por lo anteriormente expuesto, y en cumplimiento de la doctrina contable dictada por la CGN y su concepto sobre el control y registro del efectivo de uso restringido, la SDH no presenta adecuadamente la información contable sobre dicha cuenta, ya que debieron registrar la suma de \$1.077.900.350 como efectivo de uso restringido en la cuenta 1132...”

*En respuesta a lo observado por la Contraloría, se informó que la política contable de efectivo y equivalentes al efectivo contenida en el Manual Contable de la SDH al 31 de diciembre de 2020, en el párrafo tercero del numeral 4.1.1. Reconocimiento, establece “Por su parte, el efectivo de uso restringido corresponde a los recursos en efectivo o equivalentes del efectivo que presentan restricciones de tipo legal (embargos) para su disponibilidad inmediata y que impiden su libre utilización por parte de la SDH, por lo anterior, **cuando existan recursos inmovilizados y el banco no los debita de la cuenta bancaria, estos se revelan en notas a los estados financieros** y el área de gestión realizará el control correspondiente, en caso que el banco realice el débito de la cuenta bancaria, estos se trasladan a la cuenta de Efectivo de uso restringido.” (Negrita fuera de texto).*

Esta política fue elaborada con base en la normatividad emitida por la CGN y se analizaron internamente las situaciones particulares que se pueden presentar en la entidad, como es el caso de los recursos inmovilizados, cuya operatividad no se pueda incorporar directamente en el sistema de información ni en el proceso de la conciliación bancaria, por lo tanto, la política incorpora la excepción para el registro de los recursos inmovilizados en cuentas bancarias y que no son retirados o trasladado por el banco del saldo a favor de la entidad, esto en razón a que las cuentas bancarias que presentan estas situaciones también poseen recursos disponibles para utilización por parte de la entidad.

Por lo anterior y debido a la operatividad de los sistemas de información y las parametrizaciones definidas para el manejo de las cuentas bancarias así como el proceso de conciliaciones, no es factible separar en dos cuentas contables (Depósitos en instituciones financieras y Efectivo de uso restringido) los saldos de la cuenta bancaria, debiéndose mantener el registro contable en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1110 - Depósitos en instituciones financieras, no obstante, cuando se presente situaciones donde el saldo total de la cuenta se encuentre inmovilizado por orden judicial y la DDT no pueda utilizar dicha cuenta bancaria, se debe realizar la reclasificación contable a la cuenta 1132 – Recursos de uso restringido.

También se analizó la posibilidad de realizarse una reclasificación del valor de los recursos inmovilizados desde la cuenta 1110 - Depósitos en instituciones financieras a la cuenta 1132 – Recursos de uso restringido, en este caso, la transacción no tendría ninguna partida para cruce con el extracto bancario, por lo tanto, en el proceso de conciliaciones de la cuenta bancaria, la partida se mantendría como partida conciliatoria por tiempo indefinido, en razón a que los procesos judiciales toman demasiado tiempo para su finalización y dichos procesos están en cabeza de a entes o entidades distritales diferentes a la SDH.

Por lo expuesto, los saldos de las cuentas bancarias que presentaban recursos inmovilizados al 31 de diciembre de 2020 se mantienen registrados en la cuenta 111006 – Cuentas de ahorro y en cumplimiento de la política contable definida por la SDH, se realizó la revelación correspondiente en las notas a los estados financieros, así mismo, la DDT como área responsable del manejo de las cuentas bancarias, tiene establecidos los controles y verificaciones correspondientes con el fin de mantener identificados y controlados los recursos que se encuentren inmovilizados y que hacen parte del saldo total de las cuentas bancarias.

En cuanto al párrafo donde la Contraloría indica que “...además que dichas cuentas fueron reportadas como “Recursos Inmovilizados”, cuenta que no existe en el Catálogo General de Cuentas expedido por la Contaduría General de la Nación - CGN.”, se informó que las cuentas de ahorro que presentan recursos inmovilizados fueron reveladas como parte de las

cuentas de ahorro y la información de los recursos inmovilizados reflejada en las notas, no hace referencia a una cuenta contable específica sino a la situación particular que presentaban las tres cuentas bancarias afectadas por procesos judiciales.

También es importante tener en cuenta que, para la definición de las políticas contables de la SDH, se trabajó con base en la Resolución 192 de 2016, en la cual, se incorpora al RCP los Procesos transversales, de los cuales mediante la Resolución 193 de 2016, regula el Control Interno Contable, el que, en su Anexo, 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 directo. (Subrayado fuera de texto)

Con base en lo expuesto, realizamos la siguiente consulta:

CONSULTA:

Teniendo en cuenta que la SDH definió su política de “Efectivo y equivalentes al efectivo” y en consideración las actividades y operatividad de la entidad, se incluyó la excepción para los recursos inmovilizados y que hacen parte del saldo de la cuenta bancaria, la cual, fue aplicada y al 31 de diciembre se realizó la correspondiente revelación en las notas a los estados financieros: ¿Se debe modificar la política contable de “Efectivo y equivalentes al efectivo” en cuanto al reconocimiento de los recursos inmovilizados en las cuentas bancarias y realizar contablemente el traslado a la cuenta 1132 – Recursos de uso restringido?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y modificado por la Resolución No. 167 de 2020, sobre la característica fundamental de Representación fiel establece: “la información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución No. 425 del 2019, y modificadas por la Resolución No. 218 de 2020, en el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, señalan:

“1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS (...)

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

38. 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

39. La entidad definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo. (...)

57. 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; (...)

e) un informe en el cual se desagregue, por un lado, la información correspondiente a cada uno de los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo y, por el otro, la información correspondiente a recursos de uso restringido en forma comparativa con el periodo anterior. (...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables (...)

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)

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante Resolución 116 de 2017 y actualizado en 2021 con la Resolución 080 de 2021, en el numeral 4.1. Registro del Embargo, señala: “Cuando, con base en la información recibida de la autoridad judicial, el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo a las cuentas bancarias de la entidad demandada o a las cuentas de la tesorería centralizada, la entidad o la tesorería centralizada reclasificará el efectivo, para lo cual debitará la

subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 620 de 2015 y sus modificaciones, indica en la descripción de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS que: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras.”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el referido CGC en relación con la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, la describe así: “Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que, por embargos, no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad.”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el efectivo o equivalentes al efectivo de uso restringido corresponden a los recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata dado que una orden judicial en este caso, impiden que puedan utilizarse o intercambiarse en el corto plazo. Conforme a lo dispuesto en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias y a la descripción que trae el CGC, cuando los recursos cumplen con dicha limitación, la entidad deberá clasificarlos como efectivo de uso restringido y los registrará en la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO.

Por lo anterior, la política definida por la entidad debe ajustarse a lo indicado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno en relación con el reconocimiento del efectivo y equivalentes al efectivo de uso restringido, y realizar la reclasificación de los valores que por este concepto se encuentran registrados en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20211100084201 DEL 13-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingreso – venta de servicios
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las consignaciones no identificadas a ser reconocidas como ingresos.

Doctora
NIDIA MERCEDES IGIRIO ARIAS
Contadora
Instituto Nacional de Salud
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010049232 el 31 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Comendidamente y con el propósito de poder realizar los registros contables a que hubiere lugar, me permito reiterar y ampliar la solicitud de concepto sobre el tema mencionado en el asunto, bajo los siguientes antecedentes:

1. El Instituto Nacional de Salud -INS, como entidad de gobierno dentro de su cometido estatal tiene la actividad de producción de bienes y prestación de servicios relacionados con la salud humana.

2. Desde el año 2015 arrancamos como entidad piloto del módulo de Derechos y Cartera en SIIF que funciona con causación y recaudo simultáneo, identificando el tercero y el concepto asociado a un rubro de ingreso de acuerdo a parametrización de los mismos. Por ello, hasta no contar con esta información no es posible realizar la facturación correspondiente y desde 01/12/2020 está facturándose electrónicamente.

3. En principio y por desconocimiento del módulo DYC o falta de algunos desarrollos en el mismo se generaron partidas conciliatorias, por errores en digitación de una misma consignación a favor de dos (2) Terceros diferentes y no había forma de anular en el mismo módulo el documento errado.

4. Adicionalmente algunos servicios por su proceso (técnico) requieren la consignación previa a la prestación del mismo y su realización puede llevar varios meses, algunas veces pasando de una vigencia a otra. Todo ello dificultando la identificación del Tercero correspondiente.

5. El Grupo de Gestión Financiera a través de Facturación ha realizado circularización de las consignaciones pendientes de registro a los Laboratorios y en la mayoría de los casos ellos han respondido que no existen productos y/o servicios

que no ya sido entregados o prestados, además que ningún Tercero ha realizado reclamación respecto a la situación mencionada.

Con base en lo mencionado en los numerales 1-5 el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable del INS aprobó el registro de las partidas conciliatorias pendientes en la cuenta bancaria de Recursos Propios antes del cierre contable de la vigencia 2020, realizando el respectivo seguimiento y cruce afectando la cuenta de bancos y las cuentas contables de Recaudos por Clasificar y Resultados de ejercicios anteriores, según el caso.

Por ello, con corte a julio 31 de 2021 existen partidas pendientes en la cuenta contable de Recaudos por Clasificar resultado de estos registros y es necesaria su depuración, lo cual conlleva que su registro se realice a la cuenta de Ingresos y la facturación electrónica correspondiente, lo que generaría afectación en la base de impuestos a cargo de la entidad por concepto de ingresos gravados en la presente vigencia.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante Resolución 533 de 2015, y modificada mediante Resolución 167 de 2020, contiene las pautas que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las Entidades de Gobierno. Así las cosas, en los numerales 5 y 6 indica lo siguiente:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

35. 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.

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

44. 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.

(...)

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

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

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

85. 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 futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 218 de 2020, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

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

2. 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 de texto)

La Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada mediante Resolución 069 de 2021, estipula:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.” (Subrayado fuera de texto)

La Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación, expidió el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, el cual establece:

“1.1 Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

3.2.3 Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y

el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

(...)

3.2.3.1 Soportes documentales

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

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

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

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

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

(...)

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.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que con el fin de que la información financiera sea útil, es decir relevante y que represente fielmente los hechos económicos, las entidades deben tener en cuenta unas pautas básicas conocidas como principios de contabilidad que deben aplicarse en las diferentes etapas del proceso contable.

Dentro de estos principios de contabilidad se contemplan el devengo y el periodo contable. Por un lado, según el principio de devengo los hechos económicos se reconocen en el momento en que surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo derivado de estos. Por su parte, el principio de periodo contable se refiere al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, que está comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año.

Atendiendo a los principios de devengo y periodo contable, para este caso en particular, los hechos económicos deben reconocerse en el momento en el que surgen los derechos y obligaciones conforme a las siguientes transacciones:

- a. El reconocimiento de la consignación efectuada por el tercero sin identificar se realiza mediante 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.
- b. La entidad procederá a reconocer los ingresos por prestación del servicio una vez se cumplan los requerimientos establecidos en la Norma sobre ingresos de transacciones con contraprestación, siempre y cuando éstos puedan ser medidos con fiabilidad. Así las cosas, el reconocimiento de los ingresos se realizará

debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta y cuenta que atañe del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

c. Con posterioridad, el Instituto debe evaluar si la consignación reconocida en el literal “a” de estas conclusiones corresponde al pago por la prestación de servicios y proceder de conformidad con alguna de las siguientes dos situaciones:

- Si la consignación reconocida corresponde al pago por la prestación de servicios, una vez identificado el concepto y el tercero, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar 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, la consignación recibida no está asociada con el pago por los servicios prestados o no es posible identificar el tercero titular de los recursos, luego de que se extinga la obligación del Instituto de devolver dichos recursos, de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias de la materia, se puede registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y un crédito en la subcuenta 480827-Aprovechamientos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Asimismo, 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 esta, que los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o por otras dependencias que administren las bases de datos que contengan esta información.

Adicionalmente, la Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable consideró que los hechos económicos deben quedar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar que la información contable pública sea inalterable, íntegra y verificable; lo cual se cumple si es posible comprobar, a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja 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. En efecto, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Ahora bien, si su inquietud se relaciona con los impactos tributarios de este tratamiento contable, puede realizar la consulta pertinente ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o la Dirección de Impuestos de Bogotá, según corresponda a un impuesto del orden nacional o distrital.

CONCEPTO No. 20211100093461 DEL 23-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para consignaciones bancarias pendientes por identificar.

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTÉS
Contadora General
Gobernación del Valle del Cauca
Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010055132 el 07 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) 1. ¿Es una práctica contable aceptada de acuerdo al marco normativo actual, registrar las partidas conciliatorias de consignaciones bancarias pendientes por identificar en una cuenta puente del pasivo hasta tanto se identifique el tercero que realizó la transacción contra el valor del efectivo?”

2. ¿Cuál es la dinámica contable de acuerdo al marco normativo, que permite reflejar la realidad del rubro de efectivo y equivalentes a efectivo y realizar un adecuado seguimiento de las partidas conciliatorias de consignaciones bancarias pendientes por identificar? (…)”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(…)

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

reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

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

(...)

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

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

(...)

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

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 1. Presentación de estados financieros, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y actualizadas por la Resolución 218 de 2020, establece:

“1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...)

37. El efectivo comprende el dinero en caja y los depósitos a la vista.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y modificado por las Resoluciones 079 y 081 de 2021, describe la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, así: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras”. Asimismo, esta cuenta se debita, entre otros, por el valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos y el valor de las notas crédito que expidan las entidades financieras por diferentes conceptos.

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 2407- RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, así: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.” Además, esta cuenta se debita por el valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural, y se acredita por el valor de los recursos recaudados en efectivo que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

Con base en la Norma de presentación de estados financieros, el efectivo corresponde al dinero en caja y en depósitos a la vista, lo que incluye todas las cuentas bancarias de la entidad. Por lo que, según el Catálogo General de Cuentas, las consignaciones bancarias pendientes de identificar afectarán el débito de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, toda vez que la entidad no pueda identificar el tercero y el concepto por el cual recibe dichas consignaciones, se asumen como obligaciones en favor de terceros, hasta que se logre realizar la identificación respectiva.

Con posterioridad, si 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-RECURSOSA FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Por el contrario, si la consignación recibida no está asociada con su cometido estatal y no es posible identificar al tercero titular de los recursos, luego de que para este prescriba el derecho conforme a las disposiciones legales sobre la materia, 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, adicionalmente, revelar en notas a los estados financieros, la información pertinente.

CONCEPTO No. 20211100093481 DEL 23-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes de efectivo Cuentas por pagar Cuentas de orden deudoras – Deudoras de control
	SUBTEMAS	Registro en cuentas de orden de control de los recursos embargados por la Contraloría en los procesos de responsabilidad fiscal.

Doctor
JOSÉ ALEJANDRO BERBESI SUÁREZ
Subdirector Financiero
Contraloría General de Antioquia
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su derecho de petición, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010056252 el 14 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Les solicito muy amablemente me informen:

¿Qué norma ley, decreto, circular prohíbe que los recursos recaudados en cuentas bancarias de la entidad por medidas cautelares sean registrados en la cuenta 1132 bienes de uso restringido, contra las 240706 medidas cautelares?

CONSIDERACIONES

La Ley 610 de 2000, por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías, establece:

“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.

PARÁGRAFO 2o. <Parágrafo adicionado por el artículo 128 del Decreto Ley 403 de 2020. El nuevo texto es el siguiente:> Las medidas cautelares en el proceso ordinario de responsabilidad fiscal estarán limitadas al valor estimado del daño al momento de su decreto. Cuando la medida cautelar recaiga sobre sumas líquidas de dinero, se podrá incrementar hasta en un cincuenta por ciento (50%) de dicho valor y de un ciento por ciento (100%) tratándose de otros bienes, límite que se tendrá en cuenta para cada uno de los presuntos responsables fiscales.

(...)

Artículo 53. Fallo con responsabilidad fiscal. 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 Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y actualizado por la Resolución 167 de 2020, señala:

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

6.1.1. Activos

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

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

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

“1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes

17. 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. Se considerará el efectivo o equivalentes al efectivo como de uso restringido únicamente cuando los recursos estén embargados como consecuencia de un proceso judicial. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, así: “Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo que, por embargos, no están disponibles para su uso inmediato por parte de la entidad”.

Asimismo, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, así: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.”

También, describe la cuenta 83-DEUDORAS DE CONTROL, así: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la entidad realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento. También incluye las cuentas que permiten ejercer control administrativo sobre bienes y derechos.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, describe la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, así: “Representa el valor de las operaciones por conceptos no contemplados en las cuentas relacionadas anteriormente.”

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, los activos son recursos controlados por la entidad como resultado de un evento pasado, de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y que, para su reconocimiento, puedan medirse de forma fiable.

Para determinar si se tiene el control debe evaluarse, entre otros aspectos, si se trata de un recurso respecto al cual la entidad tiene el derecho a: i) usar el bien para prestar servicios, ii) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, iii) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, iv) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o v) recibir una corriente de flujos de efectivo. Para ello, deben tenerse en cuenta aspectos como la titularidad legal, sin que sea esencial para la determinación del control, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En este sentido, los recursos embargados por la Contraloría en los procesos de responsabilidad fiscal que esta adelanta en contra de terceros, no cumple los criterios de reconocimiento como activo, toda vez que la entidad obtiene el control sobre estos solo cuando se finaliza el procedimiento administrativo de cobro y la Contraloría puede disponer de los recursos.

Aunado a lo anterior, se reconocen como efectivo de uso restringido los recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata por causa de un embargo realizado a la entidad que impide que esta pueda utilizarlos o intercambiarlos en la brevedad posible, es decir, por un criterio de uso en el tiempo, y no cuando el embargo se realiza por la entidad en contra de un tercero.

Así pues, en atención a que los recursos de que trata la consulta no se refieren a recursos que le fueron embargados a la Contraloría, sino a recursos que la Contraloría embarga a terceros en el contexto de procesos de responsabilidad fiscal, no es viable registrarlos en la cuenta contable 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, ni tampoco utilizar la cuenta por pagar denominada 240706-Cobro cartera de terceros, como contrapartida.

En consecuencia, los recursos embargados a terceros se registrarán, para efectos de control administrativo, en cuentas de orden de control mediante un débito en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20211100102631 DEL 09-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos fiscales Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los ingresos por los recursos provenientes de la Ley 55 de 1985, por concepto de los ingresos provenientes de los derechos por registro de instrumentos públicos y otorgamiento de escrituras.

Doctor
JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE
Coordinador Grupo de Contabilidad – Dirección Financiera
Instituto Colombiano de Bienes Familiar (ICBF)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010057172, el 21 de octubre del 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El ICBF en busca de efectuar los registros contables de forma oportuna para dar cumplimiento al Principio del Devengo efectúa registros manuales mensualmente, por los recursos que se generan en cumplimiento del artículo 17 de la Ley 55 de 1985 informados a través de oficio por parte de la Superintendencia de Notariado y Registro - SNR, con los oficios antes mencionados se realiza la causación solamente en la contabilidad, toda vez que la misma es suministrada después del quince de cada mes, fecha en la cual se cierra el Macroproceso de Ingresos, las causaciones realizadas desde contabilidad en forma manual son reversadas en el siguiente mes y se genera una nueva causación en el Macroproceso de Ingresos, por lo que se evidencian debilidades en la parametrización de los registros en SIIF que se afectan desde presupuesto.

Por tal razón los valores débitos corresponderán a cerca de dos veces del valor reportado por causación y el mismo valor afectara los registros crédito reportado por los pagos efectuados por parte de la SNR.

De acuerdo con lo establecido por la Contraloría General de la República -CGR esta situación genera una interpretación errónea con respecto a las causaciones y los pagos por este concepto.

La CGR en su hallazgo estableció que, si bien los ajustes están establecidos en el Marco Conceptual y en el anexo a la Resolución 193 de 2016, estos deben darse de formas excepcionales y para subsanar también situaciones excepcionales.

Sobre este tema se adelantó mesa de trabajo con la SNR y la CGN el 29 de agosto de 2019 concluyendo que: “Teniendo en cuenta que el reconocimiento del gasto en la SNR y el registro en las entidades beneficiarias se realiza con la liquidación que realiza la SNR, las entidades deben realizar los registros contables con la funcionalidad de registros manuales y posteriormente, cuando la DTN les disponga los documentos de recaudo por clasificar, teniendo en cuenta que para efectos de hacer la imputación presupuestal de ingresos, en el sistema se debe causar nuevamente, reversara el registro de causación automático”

En busca de solucionar esta situación se adelantó una nueva mesa de trabajo con la Superintendencia de Notariado y Registro - SNR el día 4 de octubre, para solicitar la información antes del cierre del Macroproceso de Ingresos, a lo cual la SNR dio respuesta en los siguientes términos: “...que el procedimiento establecido por la Ley 55, requiere que los ingresos estén cerrados para poder liquidarlos y calcular el 72% y el 28% que le corresponde a la entidad, por lo tanto, no se pueden realizar los registros antes del 15, porque se necesita tener consolidada toda la información, y que los ingresos estén totalmente cerrados y sin modificación.”

Por tal motivo, de manera atenta solicito conceptuar como máximo órgano en materia contable:

Si existe algún procedimiento para efectuar la causación del ingreso que permita afectar a las entidades, involucradas en Ley 55 distinta a los ajustes manuales, para dar cumplimiento al principio del devengo, debido a que las cifras definitivas no se pueden generar por parte de la SNR antes de la fecha del cierre del Macroproceso de Ingresos, o si las entidades deben continuar generando el reconocimiento de forma manual para cumplir el principio de devengo, teniendo en cuenta que se debe reconocer el ingreso de forma manual y posteriormente generar un ajuste de reversión.”

Respecto a la mesa de trabajo del 29 de agosto de 2019 entre la SNR y la CGN, en el acta de la reunión se indicó lo siguiente:

“Después de la fecha de cierre del módulo de ingresos de SIIF (día 15 de cada mes), la SNR realiza el registro manual del 100% de los ingresos por concepto en comento y realiza la imputación presupuestal de su 28% y reconoce el 72% a transferir a las entidades beneficiarias en las cuentas de gasto y pasivo por transferencias, de acuerdo con el numeral 2 de las conclusiones del concepto N. 20182000027521 emitido por la CGN”.

CONSIDERACIONES

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

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

El Artículo 69 del Decreto 1805 de 2020, Por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2021, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos, establece: “Con el propósito de evitar una doble presupuestación, la Superintendencia de Notariado y Registro girará directamente los recaudos de la Ley 55 de 1985 por concepto de los ingresos provenientes de los derechos por registro de instrumentos públicos y otorgamiento de escrituras en los porcentajes que establece la normativa vigente a la Rama Judicial, la Fiscalía, USPEC, Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF, con cargo a los valores presupuestados en cada una de ellas. La Superintendencia hará los ajustes contables a que haya lugar”. (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y actualizado por la Resolución 167 de 2020, define el principio de Devengo de la siguiente manera:

“39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo”. (Subrayado fuera de texto)

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

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.

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

15. 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)

La CGN emitió el concepto contable con radicado N° 20182000027521, del 17 de mayo de 2018, dirigido a la Superintendencia de Notariado y Registro - SNR, según el cual se indicó lo siguiente:

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

1. Si la SNR recauda parte de los recursos provenientes de la Ley N° 55 de 1985 por cuenta y riesgo de la Fiscalía, la Rama Judicial, la Uspec, el Ministerio de Justicia y del Derecho y el ICBF, al ser éstas las que ostentan el control de su respectiva porción en los derechos de cobro por tarifas del ejercicio de la función registral en las Oficinas de Registro, se deberá aplicar el siguiente procedimiento contable:

(...)

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

La SNR reconocerá una cuenta por cobrar por la totalidad de recursos provenientes de la Ley N° 55 de 1985, mediante un débito en la subcuenta 131101-Tasas, de la cuenta 1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Con el recaudo la SNR deberá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por la totalidad de los recursos recibidos y como contrapartida un crédito en la subcuenta 131101-Tasas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes expuesta, se concluye lo siguiente:

En aplicación del principio de Devengo, según el cual el reconocimiento de los hechos económicos se realiza cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período, la entidad debe reconocer el ingreso y el derecho por concepto de transferencia cuando la entidad cedente, en este caso la SNR, expide el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia.

Para lo anterior, y de conformidad con el acta de la mesa de trabajo del 29 de agosto de 2019 entre la SNR y la CGN, en la cual se indicó que la SNR aplica el procedimiento del numeral 2 de la conclusión del concepto No. 20182000027521 transcrito en las consideraciones del presente concepto, el ICBF debe reconocer el ingreso y la cuenta por cobrar por concepto de transferencia cuando la SNR expida el acto administrativo respectivo, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, respecto del proceso de registro a través del SIIF, se deberá atender la instrucción que al respecto indique el área encargada en la CGN, a la cual se le envía copia del presente concepto para los fines pertinentes.

CONCEPTO No. 20211100114171 DEL 29-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Alcance concepto No. 20211100093461 Tratamiento contable para consignaciones bancarias pendientes por identificar

Doctora
LEYDI FERNANDA MURILLO OCORÓ
Subdirección de Contaduría
Gobernación del Valle del Cauca
Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010063732 el 25 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) Revisamos el concepto Radicado CGN: 20211100093461 y encontramos una información que genera confusión para la aplicación del mismo, específicamente las cuentas contables en las cuales se debe registrar el hecho económico; toda vez, que en las conclusiones se menciona la cuenta y subcuenta pero no están relacionadas entre sí, por ejemplo en el concepto dice: la Cuenta 240720- Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2490-Otras Cuentas por Cobrar; en otro apartado señala: 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2470 RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, no obstante, de acuerdo al catálogo de cuentas la cuenta 2490 se denomina Otras Cuentas por Pagar y la cuenta 2470 Recursos de los Fondos de Pensiones administrados por Colpensiones pendientes de transferir.

Por lo anterior, solicitamos cordialmente su valiosa aclaración y/o actualización para los fines pertinentes (…).”

La consulta radicada bajo el N° 20210010055132 el 07 de octubre de 2021, contestada mediante el concepto CGN N° 20211100093461, señalaba:

“(…) 1. ¿Es una práctica contable aceptada de acuerdo al marco normativo actual, registrar las partidas conciliatorias de consignaciones bancarias pendientes por identificar en una cuenta puente del pasivo hasta tanto se identifique el tercero que realizó la transacción contra el valor del efectivo?

2. ¿Cuál es la dinámica contable de acuerdo al marco normativo, que permite reflejar la realidad del rubro de efectivo y equivalentes a efectivo y realizar un adecuado seguimiento de las partidas conciliatorias de consignaciones bancarias pendientes por identificar? (…)”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

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

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

(...)

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

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

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

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

(...)

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

(...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 1. Presentación de estados financieros, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y actualizadas por la Resolución 218 de 2020, establece:

“1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.5. Estado de flujos de efectivo

(...)

37. El efectivo comprende el dinero en caja y los depósitos a la vista.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y modificado por las Resoluciones 079 y 081 de 2021, describe la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTRUCIONES FINANCIERAS, así: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras”. Asimismo, esta cuenta se debita, entre otros, por el valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos y el valor de las notas crédito que expidan las entidades financieras por diferentes conceptos.

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 2407- RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, así: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación”.

Además, esta cuenta se debita por el valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural, contra un crédito por el valor de los recursos recaudados en efectivo que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

CONCLUSIONES

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

Con base en la Norma de presentación de estados financieros, el efectivo corresponde al dinero en caja y en depósitos a la vista, lo que incluye todas las cuentas bancarias de la entidad. Por lo que, según el Catálogo General de Cuentas, las consignaciones bancarias pendientes de identificar afectarán el débito de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, toda vez que la entidad no pueda identificar el tercero y el concepto por el cual recibe dichas consignaciones, se asumen como obligaciones en favor de terceros, hasta que se logre realizar la identificación respectiva.

Con posterioridad, si 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 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Por el contrario, si la consignación recibida no está asociada con su cometido estatal y no es posible identificar al tercero titular de los recursos, luego de que para este prescriba el derecho conforme las disposiciones legales de la materia, 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, adicionalmente, revelar en notas a los estados financieros, la información pertinente.

Este concepto deroga el concepto N° 20211100093461, del 23 de noviembre de 2021, emitido por la CGN.

1.2 INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

CONCEPTO No. 20211100018951 DEL 20-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Ingreso por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Registro contable de cuotas de participación cedidas a título gratuito al Departamento.

Doctora
BLANCA LUCILA SÁNCHEZ ARIAS
Profesional Universitario Cód. 219-10
Grupo de Control Fiscal Integrado
Contraloría General de Risaralda
Pereira, Risaralda

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400018412, el día 10 de marzo de 2021, mediante la cual solicita concepto relacionado al registro contable de cuotas de participación cedidas a título gratuito en el año 2020 al Departamento de Risaralda, para lo cual indica:

ANTECEDENTES

“TELECAFE LTDA es una sociedad entre entidades públicas, se organizó como empresa industrial y comercial del estado para prestar los servicios de televisión pública en la región del Eje Cafetero, sus accionistas son los Departamentos de Caldas, Quindío y Risaralda, INFI Manizales, INFIDER, Universidad del Quindío y Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (sic)

Las acciones del Departamento de Risaralda que posee en TELECAFE quedaron registradas al cierre del período contable 2020 en la cuenta 122415 Cuotas o Partes De Interés Social Telecafé.

En notas a los estados financieros el Departamento de Risaralda reveló lo siguiente: (...)

“Respecto a esta inversión, mediante la ordenanza 027 de 12 de diciembre de 2019, sancionada el 27 de diciembre del mismo año y el acuerdo 005 del 14 enero del 2020 de la Junta Administradora Regional de Telecafé LTDA., se autorizó al gerente del Instituto de Fomento para el Desarrollo del Risaralda – Infinder – Ceder (sic) a título gratuito la participación accionaria que posee en Telecafé Ltda. Al (sic) Departamento de Risaralda, por lo cual la inversión fue ajustada y reconocida en los Estados Financieros de acuerdo a lo establecido en las Políticas Contables.”

Para el proceso de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los estados financieros individuales el INFIDER aplica el Marco Normativo para Empresas que No Cotizan en el Mercado de Valores, y que no captan ni administran ahorro del Público, Resolución 414 de 2014.

Consultado los estados financieros 2020 del INFIDER rendidos en el Sistema CHIP, se observó la siguiente revelación en sus notas a los estados financieros respecto al tema objeto de consulta:

“TELECAFÉ LTDA.

Mediante nota contable no. TRCNI 3 de septiembre 30 de 2020 y en cumplimiento de la Ordenanza 027 de 2019 y oficio remisorio radicado No. 20200922000000251 de INFIDER y Escritura Pública 679 de agosto 27 2020, se retiran de la cuenta 123005 Empresas Públicas Societarias, 945 Cuotas de Participación en TELECAFÉ por el valor registrado en libros por \$4.779.749.316, las cuales fueron entregadas al Departamento de Risaralda. Igualmente se registra en la cuenta 122415 Cuotas o Partes de Interés Social, una cuota de participación en TELECAFÉ correspondiente al 0.04%, por valor al costo de \$500.000.”

Ahora bien, consultado los estados financieros de TELECAFE, en el sistema CHIP, se observó que a 31 de diciembre de 2020, el Departamento de Risaralda registró 945 cuotas de participación cuyo valor nominal fueron de 472.500, tal como se muestra en la imagen: (...)

SOCIOS	NUMERO DE CUOTAS	VALOR NOMINAL	VALOR PATRIMONIAL	PORCENTAJE PARCIPACIÓN
Gobernación de Caldas	920	460.000	5.365.085.028	32,41
Gobernación de Risaralda	945	472.500	5.510.758.426	33,29
Gobernación del Quindío	932	466.000	5.434.610.968	32,83
INFIDER	1	500	4.966.139	0,03
INFI Manizales	26	13.000	152.294.916	0,92
MinTIC	1	500	4.966.139	0,03
Universidad del Quindío	14	7.000	81.113.597	0,49
	2839	1.419.500	16.553.795.212	100
Total Patrimonio a			16.553.795.212	
Diciembre de 2020				
Numero de cuotas			2.839	
Valor intrínseco			5.830.854	

Consultas:

¿Cuál es el registro contable de las cuotas de participación cedidas a título gratuito que debió realizar en 2020, el Departamento de Risaralda?

¿Porque valor debió registrarse las 945 cuotas de participación cedidas a título gratuito por el INFIDER en la contabilidad del Departamento de Risaralda? ¿Es decir, se debe tener en cuenta el valor nominal de la cuota de participación o el valor de la transacción esto es, el valor registrado en libros del INFIDER por \$4.779.749.316?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, indica:

“4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

(...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

70. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

(...)

6.3.4.4. Costo de reposición

104. 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

109. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor de mercado es un valor de salida, observable y no específico para la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 425 del 2019, y modificadas por la Resolución N° 218 de 2020, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

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

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

3. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando la entidad posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la empresa asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales de la entidad, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se pueden ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales. 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 empresa asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

(...)

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 entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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

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

(...)

18. 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

(...)

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

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

“1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las participaciones que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales posea influencia significativa.

(...)

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el registro contable para el reconocimiento de las cuotas de participación recibidas sin contraprestación por el Departamento de Risaralda del INFIDER, cumplen para ser reconocidas por el Departamento como inversiones en asociadas, toda vez que la participación patrimonial que representan las 945 cuotas es mayor al 20%, y adicionalmente, de acuerdo con la información indicada, el Departamento de Risaralda es el inversor que tiene la participación mayoritaria, por tanto tendrá las opciones para ejercer influencia significativa, entendida esta como la capacidad para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de Telecafé de acuerdo con la Norma de inversiones en asociadas.

Dicho lo anterior, el Departamento de Risaralda debió registrar la transferencia de las cuotas de participación recibidas de INFIDER debitando la subcuenta 123005-Empresas públicas societarias, de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y acreditando la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

El anterior reconocimiento corresponde siempre y cuando el Departamento mantenga influencia significativa a través de la inversión sobre Telecafé. En el caso en el cual dicha influencia no exista se reconocerán las cuotas de participación recibidas atendiendo a la intención que tenga el Departamento con base en la Norma de inversiones de administración de liquidez.

De acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, las transferencias no monetarias que sean recibidas por las entidades de gobierno se deberán medir por el valor de mercado de los bienes recibidos, y para los casos en que no sea posible obtener este valor, deberá hacerlo por el costo de reposición, las anteriores mediciones se obtendrán en cumplimiento de lo establecido en el Marco Conceptual. Para el caso en que no sea posible obtener las mediciones anteriores, la entidad podrá registrar el activo recibido por el valor en libros que tenía en la entidad que lo transfirió.

Con base en lo anterior, el Departamento de Risaralda debía registrar las cuotas de participación recibidas por su valor de mercado, y en caso de no ser posible obtenerlo podía optar por calcular el costo de reposición de estas. Si una vez realizados todos los esfuerzos por parte del Departamento no es posible obtener ninguna de las mediciones anteriores, se podía registrar la inversión recibida por el valor en libros que reposaban en los estados financieros de INFIDER, es decir, por el monto de \$4.779.749.316.

CONCEPTO No. 20211100023541 DEL 10-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Corrección en el reconocimiento contable de los aportes efectuados a entidades sin ánimo de lucro

Doctor
EDWAR MURILLO LINARES
Director Técnico Contabilidad
Alcaldía de Villavicencio
Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010025242 el 16 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“-En diciembre del año 2012 se constituye la Corporación de Alta Tecnología para la Defensa CODALTEC como una Corporación Sin Ánimo de Lucro, con aportes provenientes de la Gobernación del Meta, la Alcaldía de Villavicencio, el Ministerio de Defensa, INDUMIL y CIAC S.A.

-El aporte realizado en CODALTEC se registra como inversión durante la implementación de NIIF en la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL – 123005 SOCIEDADES PÚBLICAS.

-Como respuesta a la Pregunta 3 ¿Si el aporte fue de \$10.000 millones de pesos, porque el Municipio de Villavicencio reporta \$10.516 millones?, del Radicado CGN N° 20203000027801 del 02 de julio de 2020, la CGN indicó:

R/. Le corresponde al municipio de Villavicencio validar si el aporte realizado corresponde a una inversión en una sociedad, dado que CODALTEC está registrada como una entidad de gobierno y no como una sociedad. Lo cual significa que es el municipio quien debería retirar contablemente ese aporte el cual no correspondería a una inversión.

Con base en los anteriores hechos y para dar cumplimiento a las directrices del Radicado CGN N° 20203000027801 del 02 de julio de 2020, se presenta la siguiente inquietud:

¿El retiro contable por parte de la Alcaldía de Villavicencio de las cuentas de inversión por valor de \$10.000 millones, se hará en contra de resultados de la vigencia y/o anteriores? Teniendo en cuenta que es en una entidad de gobierno en la que se realizó este aporte y que solo se tiene control en esta entidad para el beneficio de avances tecnológicos en materia de defensa para la Región”.

CONSIDERACIONES

El numeral 4.3. Corrección de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece que la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, se debita por “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 con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Aquellas entidades sin ánimo de lucro no constituidas como empresas societarias, no tienen representado su patrimonio en acciones, cuotas o partes de interés social y tampoco retribuyen a sus aportantes con

rendimientos financieros, razón por la cual, los aportes efectuados a estas entidades no podrán ser considerados como una inversión patrimonial. En consecuencia, los aportes han debido registrarse como gasto en la subcuenta 589009-Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

La entidad deberá corregir el error siguiendo los lineamientos del numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para esto la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material.

Debido a que el error se perpetró en periodos contables anteriores se debe ajustar el valor de las partidas de inversiones contra el resultado de ejercicios anteriores, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

Adicionalmente, se 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.

Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20211100051751 DEL 29-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Contabilidad de coberturas para un instrumento de cobertura de valor de mercado sobre la deuda en moneda extranjera.

Doctora
DORIS TORRES CASTILLO
Jefe de Oficina de Contabilidad
Alcaldía de Barranquilla
Barranquilla, Atlántico

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400032842 el 18 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera muy cordial nos dirigimos a usted con el fin de informarles que el Distrito requiere realizar una operación de cobertura a un año denominada en el mercado financiero como cross currency swap o permuta de divisas cruzada, con el fin de mitigar el riesgo de mercado ante eventuales incrementos significativos en la tasa de cambio peso dólar y/o la tasa de interés de referencia libor seis meses, correspondiente a una operación de crédito en moneda extranjera.

Por lo anterior, de manera comedida y respetuosa solicitamos nos indiquen políticas contables, procedimientos y asientos contables correspondientes para una adecuada contabilización de esta operación de cobertura o en su defecto las recomendaciones para el tratamiento de este tipo de transacciones, en lo referente al registro contable.”

CONSIDERACIONES

El numeral 4. Instrumentos derivados del Capítulo I. Activos, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución N° 218 de 2020, establece:

“4.1. Reconocimiento

(...)

2. Los instrumentos derivados se reconocerán en el activo como derechos y obligaciones simultáneamente.

(...)

4.2. Clasificación

5. Los instrumentos derivados se clasificarán, de acuerdo con su finalidad, en derivados con fines de especulación y en derivados con fines de cobertura. Los instrumentos derivados con fines de especulación corresponden a aquellos que se constituyen con el fin de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del mercado. Por su parte, los instrumentos derivados con fines de cobertura corresponden a aquellos que se tienen con el fin de neutralizar el riesgo de pérdida al que está expuesta la entidad como consecuencia de las fluctuaciones futuras en el valor de mercado o en los flujos de efectivo.

4.3. Instrumentos derivados con fines de especulación

4.3.1. Medición inicial

6. Los instrumentos derivados con fines de especulación se medirán por el valor de mercado del derecho y la obligación o, a falta de este, por el valor pactado del derecho y la obligación.

(...)

4.3.2. Medición posterior

8. Con posterioridad al reconocimiento, los instrumentos derivados con fines de especulación se medirán por el valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de aplicar las metodologías utilizadas en el mercado para esta clase de instrumentos. Para el efecto, se incrementará o disminuirá el valor del derecho y la obligación, según corresponda, y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho exceda al valor de la obligación, el instrumento derivado se registrará como activo; en caso contrario, el instrumento derivado se registrará como pasivo.

(...)

4.4. Contabilidad de coberturas

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

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

(...)

22. La partida cubierta puede ser un único activo o pasivo, un compromiso en firme o una transacción prevista altamente probable. También puede designarse como partida cubierta a un grupo de activos, pasivos, compromisos en firme o transacciones previstas altamente probables, que compartan la exposición al riesgo que se ha designado como cubierto. Adicionalmente, una partida cubierta puede ser una cartera cubierta solo por el riesgo de tasa de interés o una parte de la cartera de activos o pasivos financieros que compartan el riesgo de tasa de interés. En el caso de las inversiones de administración de liquidez clasificadas al costo amortizado, se podrán designar como partida cubierta únicamente por el riesgo de tasa de cambio y el riesgo de crédito.

(...)

4.4.1. Requisitos para optar por la contabilidad de coberturas

25. La entidad optará por aplicar los criterios señalados en esta Norma siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) existencia de una política explícita definida por la entidad para la administración de riesgos a través de operaciones de cobertura, b) designación y documentación formales de la relación de cobertura y c) expectativa de que la cobertura sea eficaz y de que esa eficacia se pueda medir fiablemente.

26. Cuando la entidad desarrolle una posición de cobertura y no opte por la contabilidad de coberturas establecida en esta Norma, tratará el instrumento derivado de acuerdo con los criterios establecidos para los instrumentos derivados con fines de especulación y la partida cubierta atenderá los criterios de medición que le sean aplicables.

4.4.2. Clases de relaciones de cobertura

27. Existen dos clases de relaciones de cobertura: cobertura de valor de mercado y cobertura de flujos de efectivo.

28. La cobertura del valor de mercado cubre la exposición a los cambios del valor de mercado de activos, pasivos o compromisos en firme. La cobertura de flujos de efectivo cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuye a un riesgo particular asociado con un activo, un pasivo o una transacción prevista altamente probable.

29. Una cobertura será eficaz en la medida que los cambios en el valor de mercado o en los flujos de efectivo, directamente atribuibles al riesgo cubierto, se compensen con los cambios en el instrumento de cobertura.

30. La eficacia de las coberturas se determinará en la fecha de medición, comparando las ganancias o pérdidas por valoración de la partida cubierta y las ganancias o pérdidas por valoración del instrumento de cobertura. Cuando la diferencia entre las ganancias o pérdidas por valoración del instrumento de cobertura cubra las ganancias o pérdidas de las variaciones en la partida cubierta entre un 80% y un 125%, la cobertura se calificará como eficaz.

31. Cuando la eficacia de la cobertura se ubique por fuera del rango señalado durante dos meses consecutivos, se terminará la relación de cobertura y se aplicarán los criterios para la contabilización de los derivados con fines de especulación.

4.4.3. Medición inicial

32. Los instrumentos derivados con fines de cobertura se medirán por el valor de mercado del derecho y la obligación o, a falta de este, por el valor pactado del derecho y la obligación.

(...)

34. Si la partida cubierta es un activo o un pasivo que hace parte de una relación de cobertura de valor de mercado, el activo o el pasivo se medirá por su valor de mercado en el momento en que se inicie la relación de cobertura o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de metodologías utilizadas en el mercado para partidas similares; la diferencia entre el valor obtenido en la medición y el valor en libros se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las partidas cubiertas que correspondan a compromisos en firme o a transacciones previstas altamente probables no serán susceptibles de reconocimiento en el momento en que se declare la relación de cobertura.

4.4.4. Medición posterior

4.4.4.1. Instrumentos derivados con fines de cobertura

35. Con posterioridad al reconocimiento, los instrumentos derivados con fines de cobertura se medirán a valor de mercado o, a falta de este, por las metodologías aplicadas en el mercado para esta clase de instrumentos. Las variaciones de valor de los instrumentos derivados con fines de cobertura se reconocerán afectando los resultados o el patrimonio dependiendo de la clase de cobertura y de su eficacia.

36. Las variaciones de los instrumentos derivados que hacen parte de una relación de cobertura de valor de mercado incrementarán o disminuirán el valor del derecho y la obligación, según corresponda, y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. En todo caso, cuando el valor del derecho exceda el valor de la obligación, el instrumento derivado se registrará como activo; en caso contrario, se registrará como pasivo.

(...)

50. En todos los casos, la prima pagada o recibida, y los derechos y obligaciones de contratos derivados con fines de cobertura se actualizarán periódicamente y en la fecha de terminación del contrato. Esto, con el fin de garantizar que la diferencia entre derechos y obligaciones corresponda con el valor a girar cuando la obligación sea mayor que el derecho o, con el valor a recaudar cuando el derecho sea mayor que la obligación. En consecuencia, estos valores coincidirán bien sea con las liquidaciones realizadas por la Cámara de Riesgo Central de Contraparte para el caso de los derivados estandarizados o, con la liquidación de la contraparte para el caso de los derivados no estandarizados.

4.4.4.2. Partida cubierta

51. Si la partida cubierta es un activo o un pasivo que hace parte de una relación de cobertura de valor de mercado, se medirá por su valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de metodologías utilizadas en el mercado para partidas similares. La ganancia o pérdida de la partida cubierta, atribuible al riesgo cubierto, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las partidas cubiertas relacionadas con coberturas de flujos de efectivo no serán objeto de ajuste por las variaciones del valor de mercado.

52. Exclusivamente para el caso de una cobertura del valor de mercado que cubra la exposición a la tasa de interés de una parte de una cartera de activos financieros o pasivos financieros, la ganancia o pérdida atribuible a la partida cubierta se reconocerá en una única partida, de forma separada, dentro de los activos o pasivos, dependiendo de si la partida cubierta es un activo o un pasivo en la fecha de revisión de intereses. Estas partidas se eliminarán cuando los activos y pasivos con los que fueron asociados sean dados de baja. (...)

4.4.5. Terminación de la relación de cobertura

54. La entidad interrumpirá la contabilidad de coberturas de manera prospectiva en la medida que se presente cualquiera de las siguientes situaciones: a) el instrumento derivado expira, se ejerce o se vende, y no existe sustitución o renovación sucesiva del instrumento derivado que mantenga las condiciones para la aplicación de la contabilidad de coberturas; b) la relación de cobertura deja de cumplir los requisitos para optar por la contabilidad de coberturas; c) la transacción prevista objeto de cobertura no es altamente probable; o d) la entidad revoca su decisión de optar por la contabilidad de coberturas o cambia su estrategia de cobertura.

55. En el momento de la liquidación o venta de los instrumentos derivados con fines de cobertura e indistintamente de la relación de cobertura, se disminuirá el valor del derecho y de la obligación. La diferencia resultante aumentará o disminuirá el efectivo o el activo de acuerdo con la naturaleza de la contraprestación recibida o entregada. Ahora bien, si la entidad mantiene el instrumento derivado cuando se haya terminado la relación de cobertura y el instrumento no se designa a una nueva relación de cobertura, este se reclasificará a instrumentos derivados con fines de especulación.

(...)

58. En una cobertura de valor de mercado, si la partida cubierta es un activo o un pasivo, se atenderán los criterios de medición aplicables al respectivo activo o pasivo, a partir del valor de mercado determinado una vez se termine la relación de cobertura.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4. Préstamos por pagar del Capítulo II. Pasivos, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución N° 218 de 2020, establece:

“4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

4.2. Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

4.3. Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido.

4. Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo por pagar. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido. Cuando el préstamo por pagar se reconozca, la entidad disminuirá del valor del préstamo los costos de transacción previamente reconocidos y disminuirá el activo diferido.

5. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por pagar, estos incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental, aquel en el que no se habría incurrido si a la entidad no se le hubiera concedido el préstamo.

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.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2. Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera del Capítulo V. Otras Normas, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución N° 218 de 2020, establece:

“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.

2.1. Transacciones en moneda extranjera

2. Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo valor se denomina o exige su liquidación en una moneda diferente al peso colombiano. Entre estas transacciones se incluyen aquellas en las que la

entidad compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera y aquellas en las que presta o toma prestados fondos que se liquidan en una moneda extranjera.

2.1.1. Reconocimiento inicial

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

2.1.2. Reconocimiento de las diferencias en cambio

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, a continuación, se detalla el reconocimiento contable correspondiente:

En primer lugar, la Alcaldía debe verificar si se cumplen las siguientes tres condiciones para aplicar la contabilidad de coberturas: i) existe una política explícita de administración de riesgos a través de operaciones de cobertura, ii) existen designación y documentación formales de la relación de cobertura y iii) se tiene la expectativa de que la cobertura sea eficaz y esta eficacia se pueda medir fiablemente. Tras dicha verificación, la Alcaldía atenderá el procedimiento contable detallado para alguno de los siguientes dos escenarios, según corresponda:

1. Si no se cumple alguna de las condiciones enlistadas en el párrafo anterior, la Alcaldía no podrá aplicar la contabilidad de coberturas, o si la Alcaldía decide no aplicar la contabilidad de coberturas, aun cuando se cumplan todas las condiciones, la entidad realizará el siguiente procedimiento contable:

A. Para el instrumento derivado:

Para el reconocimiento del instrumento derivado, la Alcaldía debitará y acreditará las subcuentas que correspondan de la cuenta 1234-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE ESPECULACIÓN, por el valor de mercado de la obligación y el derecho o, a falta de estos, por el valor pactado de la obligación y el derecho.

Con posterioridad al reconocimiento del instrumento derivado, al menos en la fecha de presentación de estados financieros, la Alcaldía ajustará el derecho y la obligación del instrumento derivado a su valor de mercado, de conformidad con lo definido en el Marco Conceptual, o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de metodologías utilizadas en el mercado para partidas similares.

Así las cosas, si tras la medición posterior del instrumento derivado, el derecho es mayor a la obligación, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1234-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE ESPECULACIÓN, previa disminución del pasivo, si existe, y acreditará la subcuenta 480215-Ganancia por valoración de instrumentos derivados con fines de especulación, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Por el contrario, si tras la medición posterior del instrumento derivado, el derecho es menor a la obligación, la entidad debitará la subcuenta 580418-Pérdida por valoración de instrumentos derivados con fines de especulación, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2601-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE ESPECULACIÓN, previa disminución del activo, si existe.

Por último, si se vence o liquida el instrumento derivado, la entidad deberá eliminar los derechos y obligaciones reconocidos en las subcuentas que correspondan de la cuenta 1234-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE ESPECULACIÓN o de la cuenta 2601-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE ESPECULACIÓN, contra la subcuenta y cuenta que corresponda la clase 1-ACTIVO en la que se tenga clasificado el recurso entregado o recibido con la liquidación del instrumento, según corresponda.

B. Para el préstamo por pagar en moneda extranjera:

De conformidad con la Norma sobre préstamos por pagar, todo préstamo obtenido por la entidad debe ser reconocido en el momento que se adquiera la obligación y deberá medirse al valor de la contraprestación recibida. Adicionalmente, en atención a la Norma sobre los efectos de las variaciones en la tasa de cambio de moneda extranjera, como el préstamo se liquida en moneda extranjera, la Alcaldía debe reconocer el préstamo con la tasa de cambio de la fecha de transacción. Para tal efecto, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2316-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE CORTO PLAZO o de la cuenta 2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO.

Con posterioridad a su reconocimiento, el préstamo por pagar en moneda extranjera se medirá al costo amortizado, acumulando el costo efectivo, y actualizando el valor del préstamo por pagar en moneda extranjera a la tasa de cambio. Por lo tanto, para el reconocimiento del costo efectivo, la Alcaldía debitará la subcuenta 580436-Costo efectivo de préstamos por pagar - Financiamiento externo de corto plazo o 580437-Costo efectivo de préstamos por pagar - Financiamiento externo de largo plazo, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2316-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE CORTO PLAZO o de la cuenta 2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO, respectivamente.

Asimismo, si la tasa de cambio de la fecha de medición posterior es superior a la tasa de cambio de la fecha de transacción, la Alcaldía debitará la subcuenta 580344-Financiamiento externo de corto plazo en préstamos por pagar o 580345-Financiamiento externo de largo plazo en préstamos por pagar, de la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2316-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE CORTO PLAZO o de la cuenta 2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO, respectivamente.

Por el contrario, si la tasa de cambio de la fecha de medición posterior es inferior a la tasa de cambio de la fecha de transacción, la Alcaldía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2316-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE CORTO PLAZO o de la cuenta 2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta 480644-Financiamiento externo de corto plazo en préstamos por pagar o 480645-Financiamiento externo de largo plazo en préstamos por pagar, de la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, respectivamente.

Finalmente, para el registro de los abonos realizados, la Alcaldía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2316-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE CORTO PLAZO o de la cuenta 2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor del abono con la tasa de cambio de la fecha de transacción.

2. En caso de que se cumplan las tres condiciones enlistadas para la aplicación de la contabilidad de coberturas y la entidad decida acogerse a esta, entonces la Alcaldía deberá atender el siguiente procedimiento que, de conformidad con la información suministrada en su consulta, es para un instrumento de cobertura de valor de mercado sobre un pasivo financiero en moneda extranjera:

A. Para el instrumento derivado con fines de cobertura:

En el momento de establecerse la relación de cobertura sobre el pasivo financiero en moneda extranjera, la empresa debitará y acreditará las subcuentas que correspondan de la cuenta 1235-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE), por el valor de mercado de la obligación y el derecho o, a falta de estos, por el valor pactado de la obligación y el derecho.

Con posterioridad al reconocimiento del instrumento derivado, al menos en la fecha de presentación de estados financieros, la Alcaldía ajustará el derecho y la obligación del instrumento de cobertura a su valor de mercado, de conformidad con lo definido en el Marco Conceptual, o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de metodologías utilizadas en el mercado para partidas similares.

Adicionalmente, en línea con los párrafos 30 y 31 de la Norma sobre instrumentos derivados, la Alcaldía debe medir periódicamente la eficacia del instrumento de cobertura. La cobertura se calificará como eficaz cuando la diferencia entre las ganancias o pérdidas por valoración del instrumento de cobertura cubra las ganancias o pérdidas de las variaciones en la partida cubierta entre un 80% y un 125%. Si la eficacia de la cobertura se ubica por fuera del rango señalado, durante dos meses consecutivos, se terminará la relación de cobertura y se aplicarán los criterios para la contabilización de los derivados con fines de especulación al instrumento de cobertura, así como la norma aplicable para la partida cubierta.

Así las cosas, si tras la medición posterior del instrumento derivado, el derecho es mayor a la obligación, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1235-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE), previa disminución del pasivo, si existe, y acreditará la subcuenta 480216-Ganancia por valoración de instrumentos derivados con fines de cobertura de valor de mercado (valor razonable), de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Por el contrario, si tras la medición posterior del instrumento derivado, el derecho es menor a la obligación, la entidad debitará la subcuenta 580419-Pérdida por valoración de instrumentos derivados con fines de cobertura de valor de mercado (valor razonable), de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2602-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE), previa disminución del activo, si existe.

Por último, si se vence o liquida el instrumento de cobertura o se termina la relación de cobertura, la entidad deberá eliminar los derechos y obligaciones reconocidos en las subcuentas que correspondan de la cuenta 1235-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) y 2602-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE, contra la subcuenta y cuenta que corresponda la clase 1-ACTIVO en la que se tenga clasificado el recurso entregado o recibido con la liquidación del instrumento, según corresponda.

Sin embargo, si la Alcaldía decide mantener el instrumento derivado sin que exista una nueva relación de cobertura, entonces reclasificará el derecho y la obligación existentes en el activo o el pasivo a la categoría de instrumentos derivados con fines de especulación y le dará el tratamiento contable definido en el literal A del punto 1 de estas conclusiones.

B. Para la partida cubierta, es decir, el préstamo por pagar en moneda extranjera:

En el momento del reconocimiento del instrumento derivado y además del reconocimiento del préstamo de conformidad con el literal B del numeral 1 de estas conclusiones, la Alcaldía deberá medir el préstamo en moneda extranjera a su valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de metodologías utilizadas en el mercado para partidas similares. La diferencia que surja entre este valor y la medición inicial del préstamo por pagar en moneda extranjera, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, en las subcuentas 480238-Ajuste de partida cubierta que hace parte de una relación de cobertura de valor de mercado (valor razonable), de la cuenta 4802-FINANCIEROS, o 580444-Ajuste de partida cubierta que hace parte de una relación de cobertura de valor de mercado (valor razonable), de la cuenta 5804-FINANCIEROS, según corresponda.

Seguidamente, en la misma fecha de medición posterior del instrumento derivado y luego de la medición posterior del préstamo de conformidad con el literal B del numeral 1 de estas conclusiones, la Alcaldía medirá la partida cubierta, es decir, el préstamo por pagar en moneda extranjera a su valor de mercado, de conformidad con lo definido en el Marco Conceptual, o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de metodologías utilizadas en el mercado para partidas similares.

Por lo tanto, si tras la medición posterior de la partida cubierta, el valor de mercado es superior al valor en libros del préstamo cubierto, la Alcaldía debitará la subcuenta 580444-Ajuste de partida cubierta que hace parte de una relación de cobertura de valor de mercado (valor razonable), de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y

acreditará un auxiliar específico de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2316-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE CORTO PLAZO o de la cuenta 2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO, en la que tenga reconocida el préstamo en moneda extranjera cubierto.

Al contrario, si tras la medición posterior de la partida cubierta, el valor de mercado es inferior al valor en libros del préstamo cubierto, la Alcaldía debitará un auxiliar específico de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2316-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE CORTO PLAZO o de la cuenta 2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO, en la que tenga reconocido el préstamo en moneda extranjera cubierto, y acreditará la subcuenta 480238-Ajuste de partida cubierta que hace parte de una relación de cobertura de valor de mercado (valor razonable), de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

En el momento en que la entidad realice los pagos del préstamo por pagar en moneda extranjera, la Alcaldía realizará los siguientes movimientos en un solo registro:

- i) Debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2316-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE CORTO PLAZO o de la cuenta 2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO, donde tenga reconocido el préstamo por pagar en moneda extranjera;
- ii) Debitará y acreditará las subcuentas que correspondan de la cuenta 1235-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) o de la cuenta 2602-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE), donde tenga reconocido el derecho y la obligación del instrumento derivado con fines de cobertura;
- iii) Acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor neto a desembolsar de acuerdo con la liquidación del préstamo y del instrumento derivado.

Si al finalizar la relación de cobertura subsiste el préstamo por pagar en moneda extranjera, entonces la Alcaldía aplicará prospectivamente a esta partida los criterios definidos en las Normas sobre préstamos por pagar y efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, partiendo del valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de metodologías utilizadas en el mercado para partidas similares, en la fecha de terminación de la relación de cobertura.

En caso contrario, si el préstamo por pagar en moneda extranjera se paga en su totalidad antes de que el instrumento derivado se venza o liquide y no se le asigna una nueva partida cubierta a este instrumento, entonces la Alcaldía reclasificará el derecho y la obligación existentes en el activo o el pasivo a la categoría de instrumentos derivados con fines de especulación y le dará el tratamiento contable definido en el literal B del punto 1 de estas conclusiones.

CONCEPTO No. 20211100060821 DEL 28-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de inversión de administración de liquidez que se posee en una entidad en liquidación.

Doctor
JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE
Coordinador Grupo de Contabilidad
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010036512, el 15 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El ICBF posee acciones de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., las cuales fueron recibidas en el año 2004, como dación en Pago, por una deuda de aportes parafiscales dejados de cancelar por la Electrificadora de Córdoba en liquidación, (empresa que fue fusionada con Electricaribe).

Mediante la Resolución SSPD-20211000011445 del 24 de marzo de 2021, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios ordenó la liquidación de la empresa Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. -ELECTRICARIBE S.A. E.S.P.

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, dichos títulos fueron reconocidos dentro de los Estados Financieros del ICBF como inversiones en la categoría de costo, ya que, no tienen valor de mercado, no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto. A la fecha los títulos han presentado decremento, generando un deterioro por el total de la inversión, debido a que la entidad se encuentra en liquidación. (...)

Teniendo en cuenta lo anterior y como Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. se encuentra en liquidación se presentan las siguientes inquietudes:

- 1. ¿Se deben mantener los registros hasta (sic) finalice la liquidación de dicha entidad?*
- 2. ¿Podría darse de baja a dicha inversión derivado de los efectos del deterioro total y registrarse en cuentas de Control?*

3. Como fue imposible la venta de estos títulos y no tienen utilización por el ICBF, ¿podrían transferirse a otra entidad los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la inversión?

Por lo anterior, muy respetuosamente solicitamos nos indique como debemos proceder para dar un adecuado tratamiento contable al saldo reflejado en nuestros Estados financieros sobre los Títulos en acciones que el ICBF posee en Electricaribe S.A. E.S.P.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, define en el numeral 6.1.1. Activos:

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

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

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

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

(...)

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

El Capítulo I. Activos, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2020, establece:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

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

(...)

1.2. Clasificación

3. 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.

(...)

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

(...)

1.4. Medición posterior

26. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

27. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados en la categoría de costo 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.

28. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados en la categoría de 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.

(..)

1.6. Baja en cuentas

41. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una inversión de administración de liquidez cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la inversión se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la inversión y las utilidades o pérdidas acumuladas en el patrimonio, si existieren. La diferencia entre estos valores y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

42. Si la entidad transfiere una inversión, esto es, cuando se transfieren los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de la inversión, la entidad evaluará en qué medida retiene los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la inversión transferida para proceder con su baja en cuentas.

43. En caso de que se retengan sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la inversión, esta no se dará de baja y se reconocerá un préstamo por pagar por el valor recibido en la operación, el cual se medirá posteriormente conforme a la Norma de préstamos por pagar.

44. Si la entidad no transfiere ni retiene, de forma sustancial, los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la inversión, determinará si ha retenido el control sobre la inversión. La retención de control sobre la inversión 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 inversión 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 inversión en la medida de su implicación continuada y reconocerá un préstamo por pagar. La implicación continuada corresponde a la medida en que la entidad está expuesta a cambios de valor de la inversión transferida, originados por los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de esta.

45. El préstamo por pagar se medirá de forma que el neto entre los valores en libros del activo transferido y del préstamo por pagar sea: a) equivalente al costo amortizado de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad si el activo transferido se mide al costo amortizado; o b) igual al valor de mercado de los derechos y obligaciones retenidos por la entidad, cuando se midan independientemente, si el activo transferido se mide por el valor de mercado.

46. 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 préstamo por pagar, por ejemplo, el generado en la gestión de recaudo.

47. A efectos de mediciones posteriores, los cambios reconocidos en el valor de mercado del activo transferido y del préstamo por pagar se contabilizarán de forma coherente, de acuerdo con lo establecido en esta Norma para la categoría que corresponda.

48. En todo caso, el activo transferido que continúe reconociéndose no se compensará con el préstamo por pagar, ni los ingresos que surjan del activo transferido se compensarán con los gastos incurridos por causa del préstamo por pagar. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a cada una de sus preguntas.

1. La entidad debe mantener la participación que posee en la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P reconocida como una inversión de administración de liquidez clasificada en la categoría del costo de acuerdo con la intención que tenga con la inversión, y no haya decidido efectuar la baja en cuentas por considerar que no han expirado los derechos sobre los flujos financieros que pueda generar la entidad receptora de la inversión, no ha renunciado a ellos o los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la inversión no han sido transferidos.

2. Si de acuerdo con la intención que tiene la entidad sobre la inversión define que han expirado los derechos sobre los flujos financieros o renuncia a ellos, debe proceder con la baja en cuentas de esta, para lo cual disminuye el valor en libros de la inversión, así como el deterioro del valor que tenga asociado, debitando la subcuenta 128042-Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 1280-DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR), y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO. En caso de que exista diferencia entre estos valores podrá reconocer un ingreso o un gasto en el resultado del periodo.

Si la entidad considera que por temas administrativos requiere tener un control sobre la inversión que ha sido dada de baja en cuentas, para lo cual podrá registrarla en cuentas de orden, debitando la subcuenta 831534-Inversiones, de la cuenta BIENES Y DERECHOS RETIRADOS, y acreditando la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

3. Si la entidad define, de acuerdo con la intención que tenga para este tipo de inversiones, que realizará la transferencia de los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la inversión a otra entidad, es decir, transfiere los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de la inversión, deberá evaluar en que medida son efectivamente transferidos a fin de conocer si procede o no la baja en cuentas de la inversión.

En el caso en que se retengan sustancialmente los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la inversión, la entidad no debe dar de baja en cuentas la inversión, pero sí debe reconocer como un préstamo por pagar cualquier valor que reciba por parte de la entidad con la cual negoció la transferencia.

Por otro lado, si la entidad no retiene de manera sustancial los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la inversión, debe evaluar si retiene el control sobre la inversión, y en caso de retenerlo no debe dar de baja en cuentas la inversión, pero debe reconocer el préstamo por pagar que haya surgido en el hecho económico. Pero si la entidad no retiene el control, procede la baja en cuentas de la inversión y el reconocimiento de cualquier derecho u obligación por efecto de la transferencia.

CONCEPTO No. 20211100061491 DEL 02-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural de la inversión en acciones de FRIOGAN S.A.

Doctora
FLOR DEL CARMEN HUERTAS
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010037062, el 17 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Amablemente solicitamos de su colaboración para atender las siguientes inquietudes, referente a la aplicación del Método de Participación Patrimonial llevada a cabo durante el año 2020 y que, en marzo del año 2021, la sociedad Frigoríficos Ganaderos de Colombia S.A. en Reorganización - Friogan S.A., nos remite estados financieros reexpresados a diciembre de 2019.

ANTECEDENTES

El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural posee una participación a 31 de diciembre de 2020 del 0.111544%, con 259.809 acciones en Friogan S.A. Dicha sociedad se encontraba en proceso de liquidación, por lo cual estaba registrada en la cuenta 121602 – Inversiones en Entidades en Liquidación. En septiembre de 2019 se nos informa por parte de la oficina Asesora Jurídica que se termina el proceso de liquidación y cursa un proceso de reorganización.

Se solicitan estados financieros a corte junio y septiembre de 2019 y se realiza el MPP, reclasificándola en la cuenta 123004 – Inversiones Patrimoniales en Asociadas.

A continuación, se presenta los ajustes realizados por aplicación del Método de Participación Patrimonial durante el año 2019:

(...)

De acuerdo con la información reportada por la sociedad a 31 de diciembre de 2019, la Revisoría Fiscal dio opinión con salvedad, así:

Fundamento de la Opinión con salvedades a diciembre de 2019

Al 31 de diciembre de 2019, se presentó la siguiente limitación sobre el alcance de mi auditoría; la compañía registra en sus estados financieros un saldo de propiedad planta y equipo por \$169.479 millones, a la fecha la compañía se encuentra en el proceso de inventario y avalúo de todos los activos de la compañía ubicados en la dirección general y plantas de producción para actualizar el valor de recuperación de sus plantas y equipos.

A continuación, se presenta los ajustes realizados por aplicación del Método de Participación Patrimonial durante el año 2020, utilizando las cifras reportadas en los estados financieros de FRIOGAN S.A.:

(...)

En marzo de 2021, la sociedad remite estados financieros a corte diciembre de 2020 aprobados por Asamblea, en donde al realizar el ajuste por MPP, el valor de la inversión da negativo, por cambio del saldo de la cuenta Superávit de Revaluación, la cual paso de \$38.600.476.000 a \$6.231.594.000, como se muestra más adelante.

De acuerdo a indagación con el Contador de FRIOGAN S.A., la disminución del saldo de la cuenta Superávit por Revaluación obedeció a una actualización de los avalúos de la cuenta Propiedad, Planta y Equipo, así como del inventario.

A continuación, mostramos en el cuadro el cálculo del MPP realizado donde nos genera un saldo negativo para la inversión.

(...)

Por lo anterior, si dejamos el saldo a septiembre de 2020 de la cuenta Superávit de revaluación por valor de \$38.600.476.000, (reportado durante todo el año 2020), al final de la aplicación del MPP se voltea la cuenta, es decir, da un valor negativo en la inversión.

Por lo antes expuesto, solicitamos de su orientación para conocer si es procedente:

1. Realizar nuevamente la aplicación del MPP recalculando diciembre 2019 vs marzo del año 2020, tomando como saldo de la cuenta Superávit de revaluación la cifra de \$6.231.594.000 reportada, y de ahí en adelante para los siguientes trimestres del año 2020. Esto debido a que la sociedad no va a remitir los balances trimestrales de 2019 y 2020 corregidos, la reexpresión quedo a diciembre 2019.

2. Una vez realizado el anterior cálculo, comparar los valores registrados durante el año 2020 en las cuentas 123004, 314902 y sacar la diferencia con el nuevo resultado para llevarlo como un ajuste al MPP de años anteriores, incrementando o disminuyendo el valor de la inversión, según sea el caso. ¿No se tendría en cuenta los movimientos de las cuentas 5812 y 4812 por estar ya cerradas?

3. ¿Cómo los estados financieros a diciembre de 2020, llegaron hasta el año 2021 después de aprobación por asamblea, se aplicaría el ajuste por la diferencia que resulte del MPP a corte diciembre 2020, tomando la cuenta 3109 - ¿Corrección de errores de un periodo contable anterior, teniendo en cuenta el concepto 20202000054951, emitido por ustedes en una consulta anterior? ó que otra cuenta se tendría que utilizar para dicho registro?

Es importante aclarar que para el nuevo recálculo se cambia el porcentaje de participación del 0.03% a 0.11%, confirmado por nuestra Oficina Asesora Jurídica y certificación emitida por la entidad.

A continuación, se presenta el nuevo cálculo del Método de Participación Patrimonial, tomando el nuevo saldo de la cuenta Superávit de Revaluación la cifra de \$6.231.594.000 indicado en el numeral 1. Por lo cual solicitamos de su orientación para conocer, si es correcto aplicar el MPP de esta manera.

(...)

Por lo antes expuesto, agradecemos su orientación para resolver las preguntas antes relacionadas, para conocer si es procedente realizar el recálculo como fue planteado a partir del nuevo saldo reportado por FRIOGAN S.S. en reorganización en la cuenta Superávit por Revaluación.

Por lo cual remito estados financieros de la sociedad y matriz en Excel del cálculo del MPP comparativo (primera parte como se realizó y la segunda parte recálculo propuesto para los trimestres de 2020), llegando a una cifra para ajustar el saldo actual de la inversión. De requerir mayor información con gusto será suministrada.”

Con base en lo anterior, mediante correo electrónico del 12 de julio de 2021 se solicitó ampliación del contexto de la consulta, ante lo que se recibió correo electrónico, el 19 de julio de 2021, anexando la siguiente información:

“En atención a su solicitud, atentamente remitimos respuesta a su solicitud, así:

1. Detalle el análisis realizado por el Ministerio en el momento de reclasificar la inversión de entidades en liquidación a asociadas, por la inversión en acciones de Friogan S.A., específicamente las razones por las cuales se decidió clasificar la inversión como inversión en asociada y no como inversión de administración de liquidez.

De acuerdo con la información histórica con la que cuenta el Grupo de Contabilidad (matriz de Excel), esta participación se encontraba registrada como una inversión patrimonial en No Controladas cuenta 120751 - Inversiones Patrimoniales No Controladas privada. En julio de 2016 se reclasificó a la cuenta 1216 –Inversiones Patrimoniales en Liquidación, según aviso del 14 de julio de 2016 de la Superintendencia de Sociedades FRIOGAN S.A. pasó a proceso de liquidación judicial.

Posteriormente, en Acta No.400-002281 del 22 de noviembre de 2017, la Superintendencia de Sociedades en ejercicio de funciones jurisdiccionales, confirmó el acuerdo de reorganización de la sociedad FRIGORIFICOS GANADEROS DE COLOMBIA S.A. –FRIOGAN S.A., el cual se realizó dentro del proceso de liquidación por adjudicación de dicha sociedad, en los términos de la Ley 1116 de 2006. Una vez se informó al Grupo de

Contabilidad el acuerdo de reorganización, se procedió a su reclasificación manteniendo la connotación con la que antes se encontraba registrada de No Controlada y se reclasificó como Asociada.

Así mismo, la participación del Ministerio le da derecho a los beneficios variables, para el caso dividendos, durante el año 2019 el Minagricultura no recibió dividendos, ya que en el proyecto de distribución de utilidades se aprobó enjugamiento de pérdidas de ejercicios anteriores.

Con el fin de atender su solicitud, se indagó con la Oficina Asesora Jurídica sobre la participación que actualmente tiene el Ministerio en FRIOGAN S.A. EN REORGANIZACION, y se nos informó que a la fecha el Minagricultura no cuenta con un reglón en la Junta Directiva de FRIOGAN S.A.

De otra parte, no se llevó como una inversión de administración de liquidez, por cuanto la participación que posee el Minagricultura en FRIOGAN S.A. EN REORGANIZACION, no es un instrumento de deuda, ni inversión en instrumentos de patrimonio que tengan valor de mercado, es decir, no cotiza en bolsa.

Finalmente, es importante señalar que dentro de la Misión designada por la ley el Minagricultura no está realizar inversiones en instrumentos de deuda o inversiones en instrumentos de patrimonio, su misión es formular las políticas para el desarrollo del sector agropecuario, pesquero y de desarrollo rural. Las participaciones en acciones que actualmente posee el Ministerio corresponde a participaciones asignadas por acto administrativo de presidencia como fue el caso de la liquidación del Idema e Incora y por decreto de liquidación de otras entidades, para el caso de los fondos se recibieron por la Ley 7 de 1990 Art. 10.

2. Me informe si las acciones de Friogan S.A. tienen o no valor de mercado y, en caso de que tengan valor de mercado, si la intención del Ministerio es mantenerlas con fines de negociación en el mercado de valores o no.

Al respecto, informamos que las acciones en FRIOGAN S.A. EN REORGANIZACION se encuentra por fuera del mercado público de valores. Por lo cual el Ministerio no las tiene para fines de negociación en el mercado de valores.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 167 de 2020, define:

“1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

2. Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Estos bienes y servicios incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

35. 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.

36. Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

(...)

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 218 de 2020, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

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

(...)

1.2. Clasificación

3. 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.

(...)

7. La categoría de costo corresponde a las inversiones en instrumentos de patrimonio que no tienen valor de mercado, con independencia de que se esperen o no negociar, siempre que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto.

(...)

1.3. Medición inicial

(...)

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

(...)

1.4. Medición posterior

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

(...)

1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

26. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

27. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados en la categoría de costo 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.

28. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados en la categoría de 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.

29. Los dividendos y participaciones de los instrumentos de patrimonio se reconocerán como una cuenta por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo, con base en los criterios de la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación.

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

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

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

3. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando la entidad posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la empresa asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales de la entidad, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se pueden ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales. 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 empresa asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

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

(...)

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

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual, las entidades de gobierno tienen como finalidad la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que pretenden 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. Así pues, con independencia de la entidad que se trate, todas las clasificadas como entidades de gobierno deben observar obligatoriamente la regulación emitida por la Contaduría General de la Nación para el Marco Normativo de Entidades de Gobierno. Por lo tanto, no es adecuado basar el análisis de un hecho económico, exclusivamente, en los propósitos fundamentales de la entidad, pues se entiende que todas las entidades de gobierno tienen propósitos similares y lo que interesa es la particularidad del hecho en el contexto económico de la entidad, más que la caracterización jurídica de la entidad en sí.

Dentro de la regulación emitida, las entidades de gobierno deben atender los principios de la contabilidad pública contenidos en el Marco Conceptual, de entre los que se destaca, por el hecho que motiva su consulta, el principio de esencia sobre forma, que prescribe que todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica, con independencia de su forma legal. Así las cosas, para el análisis de la reclasificación de la inversión en instrumentos de patrimonio de FRIOGAN S.A., el Ministerio debió dar prelación a la esencia económica de la inversión, por encima de los actos legales de los cuales se deriva.

Ahora bien, en línea con la Norma sobre inversiones en asociadas, los instrumentos de patrimonio de empresas societarias que posea el Ministerio y que le otorguen influencia significativa sobre ellas deben ser reconocidos como inversiones en asociadas. Por lo tanto, es necesario resaltar que la influencia significativa es la capacidad del Ministerio para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la empresa asociada, lo que se puede demostrar mediante alguna de las siguientes dos vías: i) el Ministerio posee, directa o indirectamente, entre el 20% y el 50% del poder de voto, usualmente representado por el porcentaje de participación en los instrumentos de patrimonio de la empresa asociada; y ii) aun cuando no posea la participación señalada, el Ministerio cumple 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.

Adicionalmente, en atención a la Norma sobre inversiones de administración de liquidez, los instrumentos de patrimonio en empresas societarias que posea el Ministerio, que no tienen valor de mercado y no otorgan control, influencia significativa ni control conjunto, se deben reconocer como inversiones de administración de liquidez clasificadas en la categoría del costo.

En este sentido y con base en la información suministrada, como el Ministerio tiene una participación inferior al 20% en los instrumentos del patrimonio de FRIOGAN S.A., no tiene participación en la Junta Directiva de la empresa ni cumple algún hecho que permita evidenciar la existencia de influencia significativa sobre la empresa y estos instrumentos no tienen valor de mercado, al momento de cancelarse el proceso de liquidación de la empresa, el Ministerio debió reclasificar estos instrumentos de patrimonio de inversiones en entidades en liquidación a inversiones de administración de liquidez clasificadas en la categoría del costo.

Por lo tanto, el Ministerio cometió un error al reclasificar estos instrumentos de patrimonio de inversiones en entidades en liquidación a inversiones en asociadas. En consecuencia, la entidad debe corregir el error en el periodo actual, mediante el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, por el valor que se hubiera trasladado desde la inversión en entidades en liquidación, y de la subcuenta 128046-Inversiones en asociadas contabilizadas por el método de participación patrimonial, de la cuenta 1280-DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR), por el saldo que exista, y el crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, por el saldo que exista. Cualquier diferencia entre los débitos y el crédito anteriores se deberá reconocer en el débito o el crédito de la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda.

Además, el Ministerio debe medir esta inversión al costo menos deterioro de valor, por lo que deberá realizar la estimación del deterioro de valor que corresponda a los periodos anteriores y al periodo actual, desde la fecha de reclasificación de la inversión, conforme lo detalla el párrafo 27 de la Norma sobre inversiones de administración de liquidez, y realizará el reconocimiento del deterioro mediante el débito de la subcuenta 534603-Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 5346-DETERIORO DE INVERSIONES, por la parte del deterioro que sea del periodo actual; el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por la parte del deterioro que sea de periodos anteriores; y el crédito de la subcuenta 128042-Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 1280-DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR).

Con posterioridad a la corrección del error, el Ministerio debe evaluar la materialidad del error y, de resultar material, procederá a la reexpresión de los saldos comparativos de las cuentas afectadas por el error, de manera retroactiva hasta el periodo más antiguo, para que la información financiera se refleje como si nunca se hubiera cometido el error, o, si resulta impracticable lo anterior, al menos para los periodos que se presente información comparativa en los estados financieros del periodo actual, es decir, los años 2020 y 2021, así como la revelación de información requerida sobre la corrección del error en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20211100061791 DEL 04-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados Patrimonio de las entidades del gobierno
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para el reconocimiento de la pérdida acumulada en una inversión en controladas

Doctora
ANYI YOBELI CISNEROS ROBLES
Profesional Universitaria-Dirección de Contabilidad
Departamento de Arauca
Arauca, Arauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N° 20210010038832 el 28 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por este medio expongo la situación que estamos presentando para el reconocimiento del porcentaje de la pérdida acumulada que reporta la empresa CUMARE S.A E.S.P en la que el departamento tiene el 58.8235% de participación con una inversión de \$20.000.000.

La empresa a 31 de diciembre del 2020 tiene una pérdida acumulada de \$871.516.294 por tanto al departamento le corresponde \$512.656.387.

En este orden de ideas solicitamos orientación para el procedimiento contable del reconocimiento de la pérdida acumulada siendo esta mayor que la inversión”.

Mediante llamada telefónica realizada a la consultante el 26 de julio de 2021, envió por Whatsapp el registro contable de la causación de la inversión realizada en la E.S.P. Cumare S.A., así:

Un débito en la subcuenta 120833-Sociedades públicas de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, registro contable realizado el 22 de noviembre de 2013.

Y por medio de correo electrónico enviado el 22 de julio de 2021 a la Contaduría General de la Nación por la funcionaria Carmen Eneida García del Departamento de Arauca, nos informa el registro contable del pago correspondientes a las 40 acciones de la inversión en la E.S.P. Cumare S.A, así:

Un débito a la subcuenta 240101- Bienes y servicios correspondiente a la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y un crédito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, registro contable realizado el 28 de noviembre de 2013.

Se hace la aclaración, que actualmente el Departamento de Arauca tiene registrada la inversión en la subcuenta 122705-Empresas públicas societarias según comprobante de saldos iniciales del 01 de enero de 2021, y finalmente, la consultante nos informa que la entidad no actualizó la inversión por el método de participación patrimonial.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) con la Resolución No. 533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2020, establece:

“5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

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

2. La entidad ejerce control sobre una empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa, b) derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

3. La entidad tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada, es decir, las actividades que afectan de manera significativa la naturaleza o valor de los beneficios o los riesgos, procedentes de su participación en esta. Se presume que la entidad tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada cuando tiene derecho a dirigir las políticas operativas y financieras de esta, con independencia de que ese derecho se origine en la participación patrimonial.

4. 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 empresa controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la empresa controlada complementa o apoya la función de la entidad controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

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

6. La entidad tiene control si, además del poder que tiene sobre la empresa y el derecho a los beneficios variables o la exposición a los riesgos inherentes, procedentes de su participación en esta, también tiene la capacidad de utilizar su poder para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

5.2. Medición inicial

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

5.3. Medición posterior

8. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad controladora medirá las inversiones en controladas, en sus estados financieros individuales, por el método de participación patrimonial.

9. Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la participación que le corresponde a la entidad controladora en los resultados del periodo de la empresa controlada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

10. La participación en los resultados del periodo de la empresa controlada aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. La entidad controladora eliminará la participación que tenga en las ganancias o pérdidas originadas en las transacciones que esta realice con la empresa controlada, que aún no hayan sido realizadas a través de operaciones con terceros. Adicionalmente, si la empresa controlada tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, la entidad controladora computará su participación en los resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados.

11. La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados del periodo, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá en el patrimonio.

12. Si como consecuencia de la corrección de errores, la empresa controlada afecta las utilidades acumuladas, la entidad controladora afectará de igual manera sus utilidades acumuladas en la participación que le corresponda sobre el ajuste realizado por la empresa controlada.

13. Con los dividendos y participaciones decretados se reducirá el valor de la inversión y se reconocerá una cuenta por cobrar, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

14. Si la participación de la entidad controladora en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la empresa controlada iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad controladora dejará de reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente la empresa controlada presenta utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad controladora volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas no reconocidas.

15. Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad controladora dispondrá de los estados financieros de la empresa controlada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad controladora.

16. Si los estados financieros de la entidad controladora y los de la empresa controlada 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.

17. Cuando las políticas contables de la empresa controlada sean distintas de las de la entidad controladora y la diferencia en los resultados del periodo y las variaciones originadas en las partidas patrimoniales de la empresa controlada medidos con una u otra política sean materiales, se realizarán los ajustes a que haya lugar con el fin de que las políticas contables de esta sean homogéneas con las empleadas por la entidad controladora. La entidad controladora definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas que, dada la materialidad de las diferencias originadas por las políticas contables distintas, deban ser objeto de ajuste.

(...)

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. (...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

Por último, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y actualizado según las Resoluciones 079 y 081 de 2021 describe la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, así: “Representa el valor de las participaciones que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales ejerza control”. Además, establece que se acredita, entre otros, por el valor proporcional de las pérdidas o déficits que le correspondan del ejercicio de la empresa controlada y por el valor proporcional que le corresponda de la disminución patrimonial de la empresa controlada que no se origine en las pérdidas o déficits del ejercicio, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales.

El referido CGC también describe la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES de la siguiente manera: “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El numeral 14 de la medición posterior de la norma de inversiones en controladas, expresa: “Si la participación de la entidad controladora en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la empresa controlada iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad controladora dejará de reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente la empresa controlada presenta utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad controladora volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas no reconocidas”.

De acuerdo a lo anterior, el Departamento de Arauca no debe aplicar el método de participación patrimonial hasta cuando la entidad pueda revertir las pérdidas de la inversión realizada en la E.S.P. Cumare S.A., ya que estas pérdidas sobrepasan el valor de la inversión.

Ahora bien, teniendo presente que la entidad controladora no aplicó el método de participación patrimonial para actualizar la inversión efectuada en la E.S.P. Cumare S.A., cuya omisión constituye un error contable que debe corregirse conforme a lo dispuesto en el numeral 4.3 Corrección de errores de la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Por lo tanto, el Departamento registrará un debito en la subcuenta 310902-Pérdidas o déficits acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un credito en la subcuenta 122705-Empresas públicas societarias de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, por el valor de la pérdida que le corresponde al departamento, sin exceder el valor de la participación en la entidad controlada.

Es de precisar que la entidad controladora no debe reconocer las pérdidas que superen el valor de la inversión, pero debe hacer un seguimiento a dicha inversión, por lo que es posible que en periodos posteriores la pérdida pueda revertirse.

Si las pérdidas se revierten, la entidad controladora deberá aplicar el método de participación patrimonial, para lo cual, dispondrá de los estados financieros de la empresa controlada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad controladora.

CONCEPTO No. 20211100076231 DEL 14-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e Instrumentos Derivados
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las Inversiones en Asociadas, con método de participación patrimonial, cuando el valor a reconocer es negativo.

Doctora
SILVANA RÍOS MAZO
Contabilidad
Departamento de Risaralda
Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010043862 el 28 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El departamento de Risaralda posee inversión en la Empresa Aguas y Aseo de Risaralda, en dicha entidad la participación es del 77%, se encuentra reconocida como inversiones en asociadas y su medición posterior se realiza con el método de participación patrimonial.

La empresa en los últimos meses ha tenido resultados del ejercicio negativos, como se observa en los certificados anexos con corte a diciembre de 2020 y junio de 2021.

Con el certificado con corte a 31 de diciembre se realizó la aplicación del método de participación patrimonial, la inversión en ese momento tenía un valor de 192.117.695 y solo tuvo variaciones por la aplicación del método de participación patrimonial en RESULTADOS mas no partidas de patrimonio.

Sin embargo con corte al 30 de junio de 2021 la inversión tuvo resultados negativos y adicional a eso el total del patrimonio y el valor intrínseco de la acción están negativos (según certificado se debe a la disminución del resultado de ejercicios anteriores), lo que ha generado que la aplicación del método de participación patrimonial tenga variaciones en RESULTADOS de -9.077.091 Y PATRIMONIO de -269.539.008. Adjunto anexo método de participación para mayor ilustración.

¿Qué ajuste debe hacer la gobernación para ajustar la inversión con el certificado con corte a 30 de junio de 2021, teniendo en cuenta que esta generó variaciones en resultados y en el capital fiscal?

En los meses anteriores, como las variaciones solo correspondían a resultados del ejercicio se ajustaba la cuenta 123005- Sociedades públicas CR contra la 5812 Pérdida por aplicación del método de participación patrimonial de inversiones en asociadas DB. Sin embargo en este caso la inversión también está presentando variaciones por partidas de patrimonio.

Es importante anotar que actualmente los saldos que conserva al (sic) gobernación son: en la cuenta 123005- Sociedades Públicas \$192.117.695 y en la cuenta 314903 Inversiones En Sociedades Públicas \$391.656.704. Si disminuimos la 123005 en \$9.077.091 (variación por resultados) contra el gasto, quedan en la cuenta 123005 \$183.040.604 para la disminución por la variación por partidas patrimoniales, quedando pendientes por ajustar 86.498.404, pues la variación total para este caso fue -\$269.539.008.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

36. Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

(...)

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

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

2. La entidad ejerce control sobre una empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa, b) derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

3. La entidad tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada, es decir, las actividades que afectan de manera significativa la naturaleza o valor de los beneficios o los riesgos, procedentes de su participación en esta. Se presume que la entidad tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada cuando tiene derecho a dirigir las políticas operativas y financieras de esta, con independencia de que ese derecho se origine en la participación patrimonial.

(...)

4. 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 empresa controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la empresa controlada complementa o apoya la función de la entidad controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

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

(...)

5.3. Medición posterior

8. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad controladora medirá las inversiones en controladas, en sus estados financieros individuales, por el método de participación patrimonial.

9. Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la participación que le corresponde a la entidad controladora en los resultados del periodo de la empresa controlada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

10. La participación en los resultados del periodo de la empresa controlada aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. La entidad controladora eliminará la participación que tenga en las ganancias o pérdidas originadas en las transacciones que esta realice con la empresa controlada, que aún no hayan sido realizadas a través de operaciones con terceros. Adicionalmente, si la empresa controlada tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, la entidad controladora computará su participación en los resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados.

11. La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados del periodo, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá en el patrimonio.

12. Si como consecuencia de la corrección de errores, la empresa controlada afecta las utilidades acumuladas, la entidad controladora afectará de igual manera sus utilidades acumuladas en la participación que le corresponda sobre el ajuste realizado por la empresa controlada.

(...)

14. Si la participación de la entidad controladora en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la empresa controlada iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad controladora dejará de reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente la empresa controlada presenta utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad controladora volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas no reconocidas.

15. Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad controladora dispondrá de los estados financieros de la empresa controlada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad controladora.

16. Si los estados financieros de la entidad controladora y los de la empresa controlada 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.

17. Cuando las políticas contables de la empresa controlada sean distintas de las de la entidad controladora y la diferencia en los resultados del periodo y las variaciones originadas en las partidas patrimoniales de la empresa controlada medidos con una u otra política sean materiales, se realizarán los ajustes a que haya lugar con el fin de que las políticas contables de esta sean homogéneas con las empleadas por la entidad controladora. La entidad controladora definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas que, dada la materialidad de las diferencias originadas por las políticas contables distintas, deban ser objeto de ajuste.

18. Las inversiones en controladas serán objeto de estimaciones de deterioro cuando a) exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo de la empresa controlada o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias; b) el valor en libros de la inversión en los estados financieros individuales de la entidad controladora supere el valor en libros de los activos netos de la empresa controlada; o c) el dividendo procedente de la inversión supere el resultado del ejercicio de la empresa controlada en el periodo en que este se haya decretado. Se verificará si existen indicios de deterioro, por lo menos, al final del periodo contable y, si es el caso, se seguirán los criterios de reconocimiento y medición de deterioro establecidos en la Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo. La comprobación del deterioro de valor no se realizará de manera separada para la plusvalía, puesto que esta hace parte del valor en libros de la inversión.

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. reconocimiento

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

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

3. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando la entidad posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la empresa asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales de la entidad, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se pueden ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales. 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 empresa asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

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

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 empresa asociada quede sujeta al control de un gobierno, tribunal, administrador o regulador. También se demostrará cuando los derechos de voto tengan restricciones legales o contractuales como su condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.

(...)

6.3. Medición posterior

7. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad medirá las inversiones en asociadas por el método de participación patrimonial.

8. Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la participación que le corresponde a la entidad en los resultados del periodo de la empresa asociada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

9. La participación en los resultados del periodo de la empresa asociada aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. La entidad

eliminará la participación que tenga en las ganancias o pérdidas originadas en las transacciones que esta realice con la empresa asociada, que aún no hayan sido realizadas a través de operaciones con terceros. Adicionalmente, si esta última tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, la entidad computará su participación en los resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados.

10. La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados del periodo, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá en el patrimonio.

11. Si como consecuencia de la corrección de errores, la empresa asociada afecta las utilidades acumuladas, la entidad afectará de igual manera sus utilidades acumuladas en la participación que le corresponda sobre el ajuste realizado por la empresa asociada.

(...)

13. Si la participación de la entidad en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la empresa asociada iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad dejará de reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente la empresa asociada presenta utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas no reconocidas”._(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Dentro de la regulación emitida, las entidades de gobierno deben atender los principios de contabilidad pública contenidos en el Marco Conceptual, de entre los que se destaca, por el hecho que motiva su consulta, el principio de esencia sobre forma, que prescribe que todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica, con independencia de su forma legal. Así las cosas, para el análisis de la inversión en instrumentos de patrimonio que el departamento de Risaralda posee en la Empresa Aguas y Aseo de Risaralda, el ente territorial debe dar prelación a la esencia económica de la inversión.

Ahora bien, en línea con la Norma sobre inversiones en controladas, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, los instrumentos de patrimonio de empresas societarias que posea la entidad y que le otorguen control sobre ellas deben ser reconocidos como inversiones en controladas. Por lo tanto, es necesario resaltar que el control es la capacidad que le otorga poder sobre la empresa, además se contemplan como elementos que implican control, derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y la capacidad de utilizar su poder para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos. En ese sentido se tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la controlada cuando se dirigen las políticas operativas y financieras de esta.

Así mismo, la Norma sobre inversiones en asociadas establece que las inversiones recibirán la categoría de asociadas siempre y cuando la entidad tenga la capacidad de intervenir en las decisiones políticas y financieras y de la operación de la empresa asociada, además deberá ejercer influencia significativa sobre la misma, este último parámetro se comprobará si la Gobernación de Risaralda: 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; por lo tanto, la gobernación de Risaralda deberá analizar si la inversión que posee en la empresa de Aguas y Aseo de Risaralda, cumple con los criterios para catalogarse como inversión en asociadas.

En consecuencia, el Departamento de Risaralda al analizar el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno deberá determinar qué tipo de inversión posee en la empresa de Aguas y Aseo de Risaralda, si es una inversión en controladas o en asociadas, y posteriormente medirá dicha inversión por el método de participación patrimonial.

De acuerdo con este método, la inversión incrementa o disminuye, en relación con la participación que a la entidad le corresponde sobre los resultados del periodo de la asociada afectando al mismo tiempo el ingreso o el gasto en el resultado del periodo; y las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión, cuyo efecto se refleja en el patrimonio.

Igualmente, las normas referidas indican que si la participación de la entidad inversora en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la empresa controlada o asociada, iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad inversora dejará de reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales, y solo mantendrá un control administrativo de la inversión. Al momento que la empresa receptora de la inversión genere utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad inversora volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas no reconocidas.

CONCEPTO No. 20211100082621 DEL 07-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Medición posterior por el método de participación patrimonial de inversiones en asociadas que tienen pérdidas o variaciones negativas en sus partidas patrimoniales que superan el valor en libros de la inversión.

Doctora
FLOR DEL CARMEN HUERTAS LÓPEZ
Coordinadora del Grupo de Contabilidad
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010048462, el 25 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención a la visita realizada por la Contraloría General de la Nación al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural correspondiente a la vigencia del año 2020, fue glosada la actualización de la inversión en el Fondo Ganadero del Cesar S.A. en reorganización, clasificada como una Inversión en Asociada, cuyo patrimonio es negativo, hallazgo que se transcribe a continuación:

Hallazgo No. 1 - Inversiones patrimoniales en Asociadas (Administrativo) CGR

Realizada la revisión de los documentos que soportan el saldo presentado en la cuenta 123004 Inversiones en Asociadas Contabilizadas por el método de participación Patrimonial con saldo al 31 de diciembre de 2020 por \$184.926.480.279, se observa que algunos registros se encuentran soportados en información desactualizada; (...)

Lo anterior, obedece a que, no obstante el Ministerio haber realizado acciones frente a las entidades para obtener información actualizada, estas no han sido efectivas para lograrlo, lo cual incide en la adecuada revelación de estos recursos en los estados financieros del Ministerio, por imposibilidad de obtener evidencia en la cuenta 123004 Inversiones en Asociadas por valor de \$865.055.603, hasta tanto se proceda a su actualización y registro contable, con igual efecto en la cuenta 3149 Ganancias o pérdidas por la aplicación del método de participación patrimonial de inversiones en entidades asociadas.

El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, expresó en su respuesta:

Es importante aclarar que el Fondo Ganadero del Cesar en Reorganización ha venido presentando patrimonio negativo, de acuerdo con los estados de situación financiera reportados en los últimos años. Situación que se evidencia mediante

certificación de la entidad suministrada al Grupo auditor con corte 30 de noviembre de 2020, en donde el patrimonio del Fondo es de (\$ - 2.665.744.821). Se remiten estados financieros a corte junio y septiembre de 2020 junto con su certificación. Folios 17.

De otra parte, en atención a la normatividad vigente “Marco Normativo para Entidades de Gobierno - Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos” en su literal 13 Medición Posterior Asociadas, indica: Si la participación de la entidad en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la empresa asociada iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad dejará de reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente la empresa asociada presenta utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas no reconocidas.

Teniendo en cuenta lo anterior y en aplicación a la norma, al presentar el Fondo Ganadero del César en Reorganización un patrimonio negativo, es por ello por lo que no se realiza actualización de la inversión por el Método de Participación Patrimonial de manera trimestral. De igual manera el Ministerio si realiza seguimiento y control periódico a sus inversiones, en especial al Fondo Ganadero del César en Reorganización, mediante la solicitud de información financiera periódica para evidenciar, si se han presentado cambios positivos en el patrimonio, y proceder a su actualización conforme a la norma.

Requerimiento

Amablemente se solicita concepto para determinar si la norma cambió para la medición posterior de las inversiones en sociedades clasificadas como asociadas y que presentan en sus estados de situación financiera patrimonio negativo. ¿se les debe realizar ajuste por el método de participación patrimonial de manera trimestral?

Lo anterior con el fin de soportar el Plan de Mejoramiento suscrito con la Contaduría General de la Nación.

Así mismo, informo que la participación patrimonial del Minagricultura en el Fondo Ganadero del Cesar en Reorganización es del 15.18%, sus acciones no cotizan en bolsa y a la fecha posee un renglón en junta directiva.”

CONSIDERACIONES

La Ley 363 de 1997, por la cual se reforma el Estatuto Orgánico de los Fondos Ganaderos, establece:

“ARTÍCULO 4º. Capital. El capital de los Fondos Ganaderos de Economía Mixta, estará conformado por aportes de los entes de derecho público y de los particulares, representado en dos clases de acciones de carácter nominativo a saber:

Acciones clase A: Que representan los aportes de las entidades de derecho público.

Acciones clase B: Que representan los aportes de las personas de derecho privado, que pueden ser jurídicas o naturales.

(...)

ARTÍCULO 5º. Juntas Directivas. Las Juntas Directivas de los Fondos Ganaderos estarán integradas por cinco miembros con sus respectivos suplentes personales, en las cuales estarán representados los accionistas de las clases A y B de acuerdo con la participación accionaria de cada sector en el capital social.

(...)

ARTÍCULO 9º. Derechos a voto en las Asambleas. En las deliberaciones de la Asamblea General de Accionistas, tanto los accionistas de la clase A, como los de la clase B, representarán exclusivamente acciones de su misma clase, y en las votaciones no se aplicará la restricción al voto.

(...)

ARTÍCULO 17. Política del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural. Los Fondos Ganaderos desarrollarán dentro de su objeto social los planes y programas que en relación con estas entidades diseñe y establezca el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

Así mismo, los Fondos Ganaderos suministrarán la información necesaria para el cumplimiento de las políticas agropecuarias que diseñe el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.” (Subrayado fuera de texto)

El Capítulo I. Activos, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 218 de 2020, establece:

“6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

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

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

3. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando la entidad posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la empresa asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales de la entidad, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se pueden ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales. 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 empresa asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

4. La existencia de influencia significativa sobre la empresa asociada se evidencia, generalmente, a través de uno o varios de los siguientes hechos: a) tiene representación en la junta directiva u órgano equivalente de la

asociada, b) participa en los procesos de fijación de políticas de la asociada, c) realiza transacciones importantes con la asociada, d) realiza intercambio de personal directivo con la asociada o e) suministra información primordial para la realización de las actividades de la asociada.

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 empresa asociada quede sujeta al control de un gobierno, tribunal, administrador o regulador. También se demostrará cuando los derechos de voto tengan restricciones legales o contractuales como su condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.

(...)

6.3. Medición posterior

7. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad medirá las inversiones en asociadas por el método de participación patrimonial.

8. Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la participación que le corresponde a la entidad en los resultados del periodo de la empresa asociada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

9. La participación en los resultados del periodo de la empresa asociada aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. La entidad eliminará la participación que tenga en las ganancias o pérdidas originadas en las transacciones que esta realice con la empresa asociada, que aún no hayan sido realizadas a través de operaciones con terceros. Adicionalmente, si esta última tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, la entidad computará su participación en los resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados.

10. La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados del periodo, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá en el patrimonio.

(...)

13. Si la participación de la entidad en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la empresa asociada iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad dejará de reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente la empresa asociada presenta utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas no reconocidas.

14. Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de los estados financieros de la empresa asociada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad.

15. Si los estados financieros de la entidad y los de la empresa 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.” (Subrayado fuera de texto)

El Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 218 de 2020, establece:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado por la Ley 363 de 1997 y lo informado en su consulta, el Fondo Ganadero del Cesar en Reorganización se constituye en un instrumento para el desarrollo de las políticas públicas definidas por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, el Ministerio cuenta con un miembro en la Junta Directiva del Fondo, de los cinco miembros que la componen, y el ejercicio del derecho a voto no tiene restricciones; por lo tanto, aunque su participación accionaria es inferior al 20%, se puede evidenciar la existencia de influencia significativa del Ministerio sobre las políticas y operaciones de este Fondo.

En este sentido, el Ministerio debe observar lo dispuesto en la Norma sobre inversiones en asociadas para el reconocimiento, medición y revelación de este tipo de inversiones en instrumentos de patrimonio. En consecuencia, la medición posterior de esta inversión se realiza mediante el método de participación patrimonial que consiste en aumentar o disminuir el valor en libros de la inversión por la parte que le corresponde al Ministerio de los resultados y las variaciones de las demás partidas patrimoniales del Fondo, diferentes del capital y las surgidas por reclasificaciones entre estas.

Además, siguiendo a la misma Norma, el ajuste por la participación del Ministerio en el resultado del periodo del Fondo se debe reconocer contra el resultado del periodo, mientras que el ajuste por la participación en las variaciones de otras partidas patrimoniales del Fondo, diferentes del capital y las surgidas en reclasificaciones entre estas, se debe reconocer contra el patrimonio del Ministerio.

Asimismo, la Norma mencionada define que, cuando el valor de la participación del Ministerio en las pérdidas y las variaciones negativas de las partidas patrimoniales del Fondo supere el valor en libros de la inversión, el Ministerio no debe reconocer el valor de las pérdidas o variaciones negativas adicionales. Es decir, el Ministerio debe reconocer su participación en las pérdidas y las variaciones negativas de las partidas patrimoniales del Fondo hasta el valor en libros de la inversión, por lo que no reconoce el valor de dichas pérdidas o variaciones negativas que exceda el valor en libros de la inversión.

Así las cosas, continuando con la misma Norma, el Ministerio mantendrá reconocida la inversión en este Fondo con un valor en libros nulo hasta el momento en que los resultados o variaciones positivas de las partidas patrimoniales del Fondo superen las pérdidas o variaciones negativas que no se reconozcan por parte del Ministerio, de conformidad con lo descrito en el párrafo anterior. En consecuencia, el Ministerio debe realizar un control detallado de su participación en los resultados y las variaciones de las demás partidas patrimoniales del Fondo, con el fin de que se identifique claramente el momento en el cual se puede empezar a ajustar el valor en libros nulo de la inversión, que en todo caso no podrá superar el costo inicial de la misma.

Ahora bien, como el Ministerio no ajustó el valor en libros de la inversión para reconocer su participación en las pérdidas o variaciones negativas de las partidas patrimoniales del Fondo, debe realizar la corrección del error en el periodo actual, en atención a la Norma sobre políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, mediante el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por la parte que le corresponde en las pérdidas del Fondo; el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 3149-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN ASOCIADAS, por la parte que le corresponde en las variaciones negativas de las demás partidas patrimoniales del Fondo; y el crédito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, hasta por el valor en libros de la inversión.

Posteriormente, el Ministerio debe evaluar la materialidad de este error y, de resultar material, deberá reexpresar la información comparativa afectada por este en los estados financieros del año 2021. Si el error no es material, no se requiere la reexpresión de la información comparativa. No obstante, con independencia de su materialidad, el Ministerio debe atender lo requerido sobre la información a revelar acerca de la corrección de este error, en las notas a los estados financieros del año 2021.

Adicionalmente, esta Norma define que, para la aplicación del método de participación patrimonial, el Ministerio debe tomar como referencia los estados financieros de la empresa asociada con la misma fecha de presentación que los estados financieros propios o, si se dispone de estados financieros de la empresa asociada presentados en una fecha diferente a los propios, deberá ajustarlos para reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de presentación, siempre que la diferencia no sea superior a tres meses. Así las cosas, la medición posterior de esta inversión se debe realizar, al menos, en la fecha de presentación de los estados financieros del Ministerio, es decir, el 31 de diciembre de cada año, por lo que no se requiere la aplicación del método de participación patrimonial con frecuencia trimestral.

CONCEPTO No. 20211100087521 DEL 29-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Medición posterior de la inversión de administración de liquidez al costo, relacionada con la participación del Ministerio en instrumentos de patrimonio de FRIOGAN S.A.

Doctora
FLOR DEL CARMEN HUERTAS LÓPEZ
Coordinadora del Grupo de Contabilidad
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010052332, el 21 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En primer lugar, queremos agradecer su respuesta a nuestra solicitud de concepto CGN 20211100061491; respuesta que hemos recibido y sobre la cual nos surge unas inquietudes, por lo anterior queremos solicitarle su amable colaboración para aclararlas, así:

1. En su respuesta menciona: “.. Por lo tanto, el Ministerio cometió un error al reclasificar estos instrumentos de patrimonio de inversiones en entidades en liquidación a inversiones en asociadas. En consecuencia, la entidad debe corregir el error en el periodo actual, mediante el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, por el valor que se hubiera trasladado desde la inversión en entidades en liquidación, y de la subcuenta 128046-Inversiones en asociadas contabilizadas por el método de participación patrimonial, de la cuenta 1280-DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR), por el saldo que exista, y el crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, por el saldo que exista. Cualquier diferencia entre los débitos y el crédito anteriores se deberá reconocer en el débito o el crédito de la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda.

A la fecha estos son los saldos que presenta Friogan S.A. en reorganización en contabilidad: (...)

Por lo anterior, presentamos el registro contable que tendríamos que realizar para cerrar las cuentas y reclasificar la inversión como una inversión de administración de liquidez al costo con el saldo que tenía al momento de la reclasificación a asociada por \$26.098.000, así mismo incluimos el cierre de las cuentas del patrimonio que tuvieron movimiento por efecto del ajuste del Método de Participación Patrimonial practicado: (...)

Además, el Ministerio debe medir esta inversión al costo menos deterioro de valor, por lo que deberá realizar la estimación del deterioro de valor que corresponda a los periodos anteriores y al periodo actual, desde la fecha de reclasificación de la inversión, conforme lo detalla el párrafo 27 de la Norma sobre inversiones de administración de liquidez, y realizará el reconocimiento del deterioro mediante el débito de la subcuenta 534603-Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 5346-DETERIORO DE INVERSIONES, por la parte del deterioro que sea del periodo actual; el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por la parte del deterioro que sea de periodos anteriores; y el crédito de la subcuenta 128042-Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 1280-DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR).

Por lo anterior, presentamos la estimación del cálculo del deterioro de los periodos anteriores, tomando la información de los estados financieros de Friogan, así: (...)

Teniendo en cuenta lo mencionado en el numeral “.. 27. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados en la categoría de costo 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.

a) ¿Para el caso de la estimación de Friogan calculada en el cuadro de arriba, el deterioro para los periodos anteriores sería cero, por lo cual no habría lugar a registro contable (Sic) ¿Es correcto?

b) Si en un futuro esta participación en el emisor nos arrojara menor valor al saldo en libros, el registro contable sería (Sic): un crédito a la cuenta 128042- Deterioro inversiones -Inversiones de Administración de liquidez al costo y un débito la cuenta 534603- Deterioro de Inversiones de Administración de Liquidez al Costo. ¿Es correcto?

c) Partiendo de lo mencionado en el numeral 26. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro ¿Nos podría reconfirmar si para las Inversiones de Administración de Liquidez al Costo, no es procedente que al final de cada año tengamos que ajustar el saldo de la inversión registrada en libros para que sea igual al saldo de la participación en el patrimonio del emisor, indistintamente que realicemos el registro de estimación de deterioro si aplicase? ¿De ser así, que sí debemos llegar a saldos iguales a final de año cuales serían las cuentas a utilizar (Sic)?

d) Finalmente, el Ministerio realiza comunicaciones reiteradas a los emisores para que alleguen la información financiera a corte de diciembre de cada año, ellos solo la envían cuando ha pasado por aprobación de la asamblea general de accionistas, es por ello, que tenemos una política de solicitar balance de prueba a diciembre o corte noviembre para realizar el ajuste por MPP al cierre del cuarto trimestre. ¿Para el caso de las inversiones de administración de liquidez podríamos realizarlo bajo esta misma política, entendiendo que la estimación del deterioro es una vez al año y se tomaría el saldo del patrimonio reportado por el emisor al corte noviembre o diciembre?”

CONSIDERACIONES

La Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada por la Resolución 069 de 2021, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó." (Subrayado fuera de texto)

El Capítulo I. Activos, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 218 de 2020, establece:

"1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

(...)

1.4. Medición posterior

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

(...)

1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

26. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

27. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados en la categoría de costo 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.

28. El deterioro de los instrumentos de patrimonio clasificados en la categoría de 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.

29. Los dividendos y participaciones de los instrumentos de patrimonio se reconocerán como una cuenta por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo, con base en los criterios de la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por las Resoluciones 079 y 081 de 2021, describe la cuenta 1280-DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR) de la siguiente manera: “Representa el valor acumulado de la pérdida de valor que se origina en las inversiones de administración de liquidez clasificadas en las categorías de valor de mercado con cambios en el patrimonio, costo amortizado y costo, cuando el valor en libros de la inversión excede el valor de mercado, el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en que no se haya incurrido) o el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora de la inversión, según corresponda, y la diferencia se relacione con las evidencias objetivas de deterioro.” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el Catálogo describe la cuenta 5346-DETERIORO DE INVERSIONES de la siguiente manera: “Representa el valor estimado de la pérdida de valor que se origina en las inversiones de administración de liquidez clasificadas en las categorías de costo amortizado y costo, cuando el valor en libros de la inversión 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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. ¿Para el caso de la estimación de deterioro calculada en el cuadro de la consulta, el deterioro para los periodos anteriores sería cero, por lo cual no habría lugar a registro contable? Y 2. Sobre el registro contable del deterioro de valor, cuando haya lugar a reconocerlo:

Con base en el párrafo 27 de la Norma sobre inversiones de administración de liquidez, únicamente se reconocerá deterioro de valor de los instrumentos de patrimonio clasificados como inversiones de

administración de liquidez medidas al costo cuando el valor en libros de la inversión sea mayor que el valor de la participación de la entidad en el patrimonio de la empresa emisora de tales instrumentos.

Así las cosas, teniendo en cuenta la información suministrada en su consulta, el Ministerio no debió reconocer deterioro de valor para los periodos 2018, 2019 ni 2020, toda vez que evidencia que el valor en libros de la inversión es inferior al valor de la participación del Ministerio en el patrimonio de FRIOGAN S.A.

En este sentido, cuando se deba reconocer deterioro de valor relacionado con la inversión del Ministerio en instrumentos de patrimonio de FRIOGAN S.A., el Ministerio debitará la subcuenta 534603-Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 5346-DETERIORO DE INVERSIONES, y acreditará la subcuenta 128042-Inversiones de administración de liquidez al costo, de la cuenta 1280-DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR), por el exceso del valor en libros sobre el valor de la participación del Ministerio en el patrimonio de FRIOGAN S.A.

3. ¿Para las inversiones de administración de liquidez al costo es procedente que, al final de cada año, se ajuste el valor en libros de la inversión para que sea igual al saldo de la participación en el patrimonio del emisor, indistintamente que realicemos el registro de estimación de deterioro si aplicase?

Con base en el párrafo 26 de la Norma sobre inversiones de administración de liquidez, con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro. Por lo tanto, no es procedente realizar ningún ajuste sobre el costo inicial de la inversión del Ministerio en instrumentos de patrimonio de FRIOGAN S.A. Únicamente, se deberá realizar la estimación de deterioro de valor y realizar el registro descrito en el numeral 2 de estas conclusiones.

4. El Ministerio realiza comunicaciones reiteradas a los emisores para que alleguen la información financiera a corte de diciembre de cada año, ellos solo la envían cuando ha pasado por aprobación de la asamblea general de accionistas, por lo que tenemos una política de solicitar balance de prueba a diciembre o corte noviembre, para realizar el ajuste por Método de Participación Patrimonial al cierre del cuarto trimestre. ¿Para el caso de las inversiones de administración de liquidez podríamos realizarlo bajo esta misma política, entendiendo que la estimación del deterioro es una vez al año y se tomaría el saldo del patrimonio reportado por el emisor al corte noviembre o diciembre?

En atención a la Norma sobre el proceso contable y sistema documental contable, la entidad debe definir claramente los soportes de contabilidad que contienen la información sobre los hechos económicos susceptibles de reconocimiento, con el fin de que los registros realizados sean verificables y comprobables. Para tal efecto, se distinguen los soportes de origen externo de los de origen interno y los surgidos de eventos transaccionales o no transaccionales.

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. No obstante, en algunos casos un soporte de origen interno puede tener como insumo o fundamento un soporte de origen externo, por ejemplo: en la elaboración de una conciliación bancaria se toma como insumo el extracto de la cuenta emitido por el banco.

Los soportes de origen externo, usualmente, tienen origen en eventos transaccionales realizados con terceros, como, por ejemplo, la compra o venta de bienes y servicios, la distribución gratuita o a precios de no mercado de bienes o servicios o la transferencia de recursos a otras entidades de gobierno. Por su parte, los soportes de origen interno, usualmente, tienen origen en eventos no transaccionales, como ocurre con la medición posterior de varios elementos de los estados financieros, mediante la estimación de depreciaciones, amortizaciones, deterioros o provisiones.

En el caso particular de su consulta, como se trata de documentar la estimación de deterioro de valor de las inversiones de administración de liquidez medidas al costo, dicha estimación requiere, al menos, tres soportes: i) soporte interno en el que se observe el valor en libros de la inversión, ii) soporte externo en el que se observe el valor del patrimonio del emisor de los instrumentos de patrimonio y iii) soporte interno (cuadro o informe) que compare ambos valores y en el que se determine si existe o no deterioro y su valor.

Ahora bien, como la Norma sobre inversiones de administración de liquidez define que la estimación de deterioro de estas inversiones clasificadas al costo debe realizarse al final del periodo, pero no prescribe que debe hacerse con base en los estados financieros de la empresa emisora de los instrumentos de patrimonio, se puede realizar la estimación con la información más reciente que se tenga a disposición y que refleje fielmente el hecho económico en cuestión (su participación en el patrimonio de la empresa), con el fin de emitir los estados financieros del Ministerio. No obstante, se debe atender a lo dispuesto en la Normas sobre hechos ocurridos después del periodo contable, cuando ocurra un hecho que requiera ajuste del valor en libros de la inversión objeto de su consulta, entre la fecha de presentación y la fecha de autorización de los estados financieros del Ministerio.

CONCEPTO No. 20211100093401 DEL 23-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inversiones e instrumentos derivados
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para la medición posterior de las inversiones en controladas y asociadas.

Doctora
PAULA VIVIANA PULIDO FIERRO
Secretaria de Hacienda
Alcaldía de Facatativá
Facatativá, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010055092 el 07 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el objeto de registrar una inversión representada en ocasiones y como máxima autoridad en materia contable del sector público, nos permitimos solicitar su asesoría teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

- 1. El Municipio de Facatativá y el Grupo Roca de Colombia SAS, mediante escritura pública No. 0507 del 19 de marzo de 2015, constituyen una sociedad de economía mixta del orden municipal de tipo sociedad por acciones simplificada, denominada Frigorífico Regional Sabana de Occidente SAS con Nit 900.835.007-1, cuyo objeto es construir, administrar y operar el frigorífico regional.*
- 2. El capital autorizado fue de \$31.247.305.179 dividido en 31.247.305.179 acciones cuyo valor nominal fue de un peso (\$1).*
- 3. El aporte de capital fue distribuido así: el Municipio de Facatativá el valor de \$9.247.305.179 representados en dos lotes de terreno con sus construcciones y equipamiento (sic), los cuales en esa misma fecha se entregaron; el Socio Privado la suma de \$22.000.000.000 sin exceder el plazo de dos años para cancelar esta totalidad.*
- 4. A la fecha la junta directiva del Frigorífico Regional Sabana de Occidente SAS Nit 900.835.007-1 no ha aprobado los estados financieros de los años 2019 y 2020, por lo tanto, los últimos estados financieros dictaminados y aprobados son los del año 2018, dentro de las notas explicativas establecen que el valor intrínseco de la acción es de \$0.73 con una disminución en la acción de \$0.27.*

5. El Municipio de Facatativá en sus estados contables en el año 2020 reconoció las inversiones por valor de \$6.750.532.780.67 (teniendo en cuenta el punto 4 del presente oficio).

Por lo anterior nos permitimos solicitar su colaboración indicándonos las opciones para realizar el reconocimiento de las acciones, con el objeto de verificar si nuestros registros se realizaron en debida forma o por el contrario se debe realizar algún ajuste, nuestro propósito es que la contabilidad refleje la realidad económica del rubro.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante Resolución 533 de 2015, y modificado mediante Resolución 167 de 2020, contiene las pautas que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las Entidades de Gobierno. Así las cosas, en el numeral 5 indica lo siguiente:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

35. 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.

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

44. 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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

5.1. Reconocimiento

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

2. La entidad ejerce control sobre una empresa si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa, b) derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

3. La entidad tiene poder cuando posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada, es decir, las actividades que afectan de manera significativa la naturaleza o valor de los beneficios o los riesgos, procedentes de su participación en esta. Se presume que la entidad tiene la capacidad de dirigir las actividades relevantes de la empresa controlada cuando tiene derecho a dirigir las políticas operativas y financieras de esta, con independencia de que ese derecho se origine en la participación patrimonial.

4. 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 empresa controlada, tales como: la distribución de dividendos o excedentes, la transferencia de activos y el ahorro de costos. Los beneficios no financieros se presentan cuando la actividad que realiza la empresa controlada complementa o apoya la función de la entidad controladora, de forma que contribuye al logro de sus objetivos y a la ejecución de sus políticas.

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

6. La entidad tiene control si, además del poder que tiene sobre la empresa y el derecho a los beneficios variables o la exposición a los riesgos inherentes, procedentes de su participación en esta, también tiene la capacidad de utilizar su poder para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

(...)

5.3. Medición posterior

8. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad controladora medirá las inversiones en controladas, en sus estados financieros individuales, por el método de participación patrimonial.

9. Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la participación que le corresponde a la entidad controladora en los resultados del periodo de la empresa controlada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

10. La participación en los resultados del periodo de la empresa controlada aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. La entidad controladora eliminará la participación que tenga en las ganancias o pérdidas originadas en las transacciones que esta realice con la empresa controlada, que aún no hayan sido realizadas a través de operaciones con terceros. Adicionalmente, si la empresa controlada tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, la entidad controladora computará su participación en los resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados.

11. La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados del periodo, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá en el patrimonio.

12. Si como consecuencia de la corrección de errores, la empresa controlada afecta las utilidades acumuladas, la entidad controladora afectará de igual manera sus utilidades acumuladas en la participación que le corresponda sobre el ajuste realizado por la empresa controlada.

13. Con los dividendos y participaciones decretados se reducirá el valor de la inversión y se reconocerá una cuenta por cobrar, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

14. Si la participación de la entidad controladora en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la empresa controlada iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad controladora dejará de reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente la empresa controlada presenta utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad controladora volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas no reconocidas.

15. Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad controladora dispondrá de los estados financieros de la empresa controlada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad controladora.

16. Si los estados financieros de la entidad controladora y los de la empresa controlada 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.

(...)

6. INVERSIONES EN ASOCIADAS

6.1. Reconocimiento

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

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

3. Se presumirá la existencia de influencia significativa cuando la entidad posea, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la empresa asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria. Para tal efecto, se considerarán los derechos de voto potenciales de la entidad, así como los mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales que se considerarán son aquellos que se pueden ejercer o convertir de inmediato y se excluirán aquellos que tengan restricciones legales o contractuales. 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 empresa asociada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia.

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

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 empresa asociada quede sujeta al control de un gobierno, tribunal, administrador o regulador. También se demostrará cuando los derechos de voto tengan restricciones legales o contractuales como su condicionamiento a sucesos futuros o la posibilidad de ejercitarse solo hasta una fecha posterior.

(...)

6.3. Medición posterior

7. Con posterioridad al reconocimiento, la entidad medirá las inversiones en asociadas por el método de participación patrimonial.

8. Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la participación que le corresponde a la entidad en los resultados del periodo de la empresa asociada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

9. La participación en los resultados del periodo de la empresa asociada aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. La entidad eliminará la participación que tenga en las ganancias o pérdidas originadas en las transacciones que esta realice con la empresa asociada, que aún no hayan sido realizadas a través de operaciones con terceros. Adicionalmente, si esta última tiene en circulación acciones preferentes clasificadas como patrimonio, la

entidad computará su participación en los resultados, tras haber ajustado los dividendos de tales acciones, con independencia de que los dividendos en cuestión hayan sido acordados.

10. La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados del periodo, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá en el patrimonio.

11. Si como consecuencia de la corrección de errores, la empresa asociada afecta las utilidades acumuladas, la entidad afectará de igual manera sus utilidades acumuladas en la participación que le corresponda sobre el ajuste realizado por la empresa asociada.

12. Con los dividendos y participaciones decretados se reducirá el valor de la inversión y se reconocerá una cuenta por cobrar, con independencia de que correspondan o no a distribuciones de periodos en los que se haya aplicado el método de participación patrimonial.

13. Si la participación de la entidad en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la empresa asociada iguala o excede el valor en libros de la inversión, la entidad dejará de reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Si posteriormente la empresa asociada presenta utilidades o variaciones patrimoniales positivas, la entidad volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas no reconocidas.

14. Para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá de los estados financieros de la empresa asociada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad.

15. Si los estados financieros de la entidad y los de la empresa 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.

(...)

CAPITULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

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

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

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primer lugar, es pertinente mencionar que el Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que con el fin de que la información financiera sea útil, es decir relevante y que represente fielmente los hechos económicos, las entidades deben tener en cuenta unas pautas básicas conocidas como principios de contabilidad que deben aplicarse en las diferentes etapas del proceso contable.

Dentro de estos principios de contabilidad se contemplan el devengo y el periodo contable. Por un lado, según el principio de devengo los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo derivado de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo. Por su parte, el principio de periodo contable se refiere al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, que está comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año.

En ese sentido el municipio de Facatativá debió medir sus inversiones teniendo en cuenta los hechos económicos ocurridos en los años 2019 y 2020, para la presentación de los estados financieros de cada uno de estos años, y no sobre la información financiera del año 2018.

Por otro lado, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, ha establecido que las inversiones deben ser clasificadas, de la siguiente manera:

1) Inversiones en controladas, deben reconocerse las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales ejerza control, es decir si se configuran todos los siguientes elementos: a) poder sobre la empresa, b) derecho a los beneficios variables o exposición a los riesgos inherentes procedentes de su participación en la empresa y c) capacidad de utilizar su poder sobre la empresa para afectar la naturaleza o el valor de dichos beneficios o riesgos.

2) Inversiones en asociadas, deben reconocerse las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias, sobre las cuales posea influencia significativa, es decir que tenga la capacidad para intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la empresa asociada, sin que se configure control ni control conjunto sobre esta, y se presume una participación igual o superior al 20% del poder de voto sobre la empresa asociada, con independencia de que exista otro inversor con una participación mayoritaria.

De acuerdo con lo anterior, el Municipio de Facatativá debió evaluar los criterios de reconocimiento de ambas clasificaciones para determinar el tipo de inversión que posee en Frigorífico Regional Sabana de Occidente S.A.S., y de esta forma proceder al reconocimiento de la inversión en la cuenta que corresponda del grupo 12- INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, como sigue:

- 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, si con la proporción o las condiciones de la inversión, se obtiene el control sobre la entidad emisora de los instrumentos de patrimonio.
- 1230-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.

Con respecto al reconocimiento posterior de las inversiones en controladas y asociadas se debe aplicar el método de participación patrimonial. De acuerdo con este método, la inversión incrementa o disminuye, en relación con:

- La participación que a la entidad le corresponde, sobre los resultados del periodo de la asociada o controlada, afectando al mismo tiempo el ingreso o el gasto en el resultado del periodo; y
- Las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión, cuyo efecto se refleja en el patrimonio.

Por lo anterior, la entidad al cierre del ejercicio contable de cada periodo debió reconocer los efectos de los estados financieros de su controlada o asociada, de la siguiente manera:

Inversiones en controladas

- Si corresponde a un aumento en el valor de la inversión y está relacionado con las utilidades de la empresa controlada, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4811-GANANCIAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADAS.
- Si corresponde a una disminución en el valor de la inversión y está relacionada con las pérdidas de la empresa controlada, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5811-PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADAS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

Inversiones en asociadas

- Si corresponde a un aumento en el valor de la inversión y está relacionado con las utilidades de la empresa asociada, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4812-GANANCIAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN ASOCIADAS.
- Si corresponde a una disminución en el valor de la inversión y está relacionada con las pérdidas de la empresa controlada, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5812-PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN ASOCIADAS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

Asimismo, se resalta que una vez el Municipio defina la clase de inversión que posee, es necesario que disponga de los estados financieros de la empresa controlada o asociada, para la misma fecha de corte y bajo políticas contables uniformes con las de los estados financieros de la entidad. En caso de que no sean coincidentes las fechas, se deben realizar 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.

Ahora bien, con base en lo mencionado en su consulta, la entidad determinó el valor de la inversión al corte de 31 de diciembre de 2020, tomando como referencia la información financiera de la empresa controlada o asociada a diciembre 31 de 2018, sin realizar los ajustes necesarios para reflejar las transacciones o eventos ocurridos entre las distintas fechas de corte. Lo anterior constituye una inexactitud derivada de errores en la aplicación de políticas contables, por lo cual es necesario aplicar la norma de corrección de errores, según la cual los errores de periodos anteriores deben corregirse, sean materiales o no, en el periodo en el que sean descubiertos, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este, y teniendo en cuenta que su efecto en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra.

De acuerdo con los hechos económicos relacionados en su consulta, en el periodo actual se efectuó la identificación de un error de periodos anteriores, razón por la cual deberá realizarse la corrección de la siguiente manera:

- Si la corrección implica una disminución en el valor de la inversión y está relacionada con las pérdidas de los ejercicios anteriores de la empresa controlada o asociada, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, o de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.
- Si la corrección implica una disminución en el valor de la inversión y está relacionada con una disminución patrimonial de la empresa controlada que no se origina en la pérdida del ejercicio, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales: mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3148-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADAS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.
- Si la corrección implica una disminución en el valor de la inversión y está relacionada con una disminución patrimonial de la empresa asociada que no se origina en la pérdida del ejercicio, en variaciones de capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales: mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3149-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN ASOCIADAS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1230-INVERSIONES EN ASOCIADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

Igualmente, atendiendo a lo estipulado en la Norma, con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar su materialidad, de manera 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.

1.3 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20211100001541 DEL 04-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los intereses de mora correspondientes a préstamos por cobrar

Doctora
PATRICIA ZARAZA IBARRA
Coordinador Grupo de Contabilidad
Superintendencia de Sociedades
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010056262, el día 23 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita concepto frente al registro contable de los intereses de mora derivados de préstamos por cobrar, de conformidad con hallazgo presentado por la Contraloría en la auditoría realizada a la vigencia 2019, el cual señala:

“Préstamos de Vivienda, y su contrapartida en Ingresos, a diciembre de 2019 por valor de \$8.733.274.130, y comparada con el reporte de edades de los préstamos de Vivienda informados por la Superintendencia, por valor de \$9.300.462.065, se observa que presentan una diferencia de \$567.187.935,”

La Superintendencia explicó a la Contraloría que la diferencia entre la cartera de préstamos de vivienda y SIIF se debió a unos intereses de mora que se habían castigado en el mes de diciembre, los cuales quedaron como una partida conciliatoria que se registró en enero del 2020.

Por otra parte se señaló que, los intereses de mora causados en el aplicativo de cartera que en SIIF contabilidad sólo se registran en el momento del recaudo dando aplicación a las NICSP.

Dado que el hallazgo se mantuvo, la Superintendencia solicita concepto acerca del cómo y cuándo se registran los intereses de mora sobre préstamos de vivienda.

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, señalaba:

“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.

(...)

6.2. 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.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, 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, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

3. 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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, 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.

En este sentido, la entidad deberá efectuar el registro de los intereses moratorios, cuando se hayan 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, para lo cual se 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 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, y debitando 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, la entidad deberá calcular y proceder, si corresponde, 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. 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 No. 20211100002081 DEL 11-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingreso por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las transferencias realizadas por la Secretaria de Educación Municipal de Armenia, a Instituciones educativas oficiales.

Doctora
ALBA LUCÍA TOTENA RODRÍGUEZ
Armenia, Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211100000292, el día 06 de enero de 2020, mediante la cual consulta:

“Mediante resolución 2202 de diciembre 23 de 2020 la Secretaria de Educación Municipal de Armenia Quindío, asignó transferencias a las Instituciones Educativas oficiales del Municipio. Estas transferencias en algunos colegios ingresos en su cuenta bancaria el día 30 de diciembre de 2020 y en otras instituciones en el 2021.

Teniendo en cuenta lo anterior requiero orientación para la contabilización presupuestal y contable en la contabilidad de la institución, teniendo en cuenta lo siguiente:

1. En el primer caso en donde el dinero ingreso a la cuenta bancaria de la institución en el 2020. Como se registraría presupuestalmente este ingreso, dado que se requiere de una adición presupuestal para poder realizarlo, y el consejo directivo, que es el encargado de su aprobación, se encontraba en vacaciones para dicha fecha.
2. En el segundo caso donde el dinero ingreso en el 2021 como seria su contabilización contable y presupuestal dado que la resolución fue expedida en el 2020.
3. ¿Los ingresos aforados serian una opción y cuál es el registro contable y presupuestal que se realizaría y que acto administrativo lo avalaría?”

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

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 2202 de 2020 de la Secretaria de Educación Municipal “por medio de la cual se establece asignación adicional de recursos por transferencias a las instituciones educativas oficiales del municipio de Armenia para la vigencia 2020” considera:

“Que de conformidad con lo establecido en la normativa vigente y teniendo en cuenta lo determinado por el Municipio de Armenia en el Plan de desarrollo Municipal para la vigencia 2020-2023 Programa: “CALIDAD COBERTURA Y FORTALECIMIENTO DE LA EDUCACIÓN INICIAL PREESCOLAR BASICA Y MEDIA Proyecto: TRANSFERENCIAS A LAS INSTITUCIONES EDUCATIVAS, cuyo proyecto establece actividades a realizar entre otras las de efectuar transferencias a las Instituciones educativas oficiales del Municipio de Armenia con el fin de apoyar su funcionamiento de acuerdo a la disponibilidad de recursos existentes en la entidad territorial. (...)”

De otra parte, 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.” (Subrayados fuera del texto).

Por su parte, 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. (...)” (Subrayados fuera del texto).

El Marco Conceptual incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establece en el numeral 5. Principios de contabilidad pública lo siguiente:

“5. Principios de contabilidad pública

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

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

(...)

44. 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.

(...)

6.1.1. Activos

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

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

Ahora bien, las normas incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 425 de 2019, determina:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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

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. (...) (Subrayados fuera de texto)

La Resolución N° 525 del 2016 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 625 de 2018, en el numeral 3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN 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.

(...)

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

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. (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1. En el primer caso en donde el dinero ingresó a la cuenta bancaria de la institución en el 2020 ¿Cómo se registraría presupuestalmente este ingreso?

Es importante precisar que, la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación, tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Por una parte, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja en ingresos y un particular

registro de causación en gastos, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí.

Ahora bien, 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.

Así las cosas, me permito informarle que la CGN se abstiene de pronunciarse sobre la normativa presupuestal al no ser de su competencia. Por lo tanto, se hace traslado 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 1º 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.

Pregunta 2. En el segundo caso donde el dinero ingresó en el 2021 ¿Cómo sería su contabilización contable y presupuestal dado que la resolución fue expedida en el 2020?

Es de precisar que, las Instituciones Educativas deben llevar su contabilidad a través de los Fondos de Servicios Educativos, en adelante FSE, 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 del personal.

De conformidad con el artículo 2.3.1.6.3.16. del Decreto 1075 de 2015, los FSE deben llevar su 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. Por lo tanto, los reglamentos, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través del FSE.

A efectos de atender la obligación anterior, la entidad territorial certificada deberá establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad de los FSE de la respectiva jurisdicción, de conformidad con la política operativa de organización del esquema contable que haya adoptado, esto es, como forma de organización y ejecución del proceso contable, centralizar y registrar los hechos económicos en la unidad contable del nivel central, pero de forma tal que se logren identificar todos los registros y transacciones de cada FSE asociado, como si se fueran a emitir estados financieros de cada uno de ellos, o, considerar 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 unidad contable central, a fin de procesar su propia información, para que posteriormente sea integrada.

Ahora bien, de acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 167 de 2020, para que la información financiera sea útil, es decir relevante y que represente fielmente los hechos económicos, las entidades deben tener en cuenta unas pautas básicas conocidas como principios de contabilidad que deben aplicarse en las diferentes etapas del proceso contable.

Dentro de estos principios de contabilidad se contemplan el devengo, esencia sobre forma y el periodo contable. Por un lado, según el principio de devengo los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo derivado de estos. Respecto a la 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 último, el principio de periodo contable se refiere al tiempo máximo en que la entidad mide los resultados de sus hechos económicos y el patrimonio bajo su control, y está comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

Así las cosas, para este caso en particular, el hecho económico debió reconocerse en el periodo contable donde surgieron los derechos y obligaciones, esto es, el instante en el cual se asignaron las transferencias a las Instituciones Educativas Oficiales para apoyar su funcionamiento, con independencia del momento de la recepción de los recursos por parte de estas entidades contables públicas.

Igualmente, las Instituciones Educativas Oficiales debieron atender 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.

Una vez evaluadas las condiciones para el reconocimiento del activo, se debió analizar lo dispuesto en la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, a fin de reconocer adecuadamente las transferencias asignadas por la Secretaría de Educación a las Instituciones Educativas.

Así las cosas, el reconocimiento contable del hecho económico expuesto en su consulta corresponde a un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con la recepción de los recursos, se debió debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Cuando los recursos deban ser usados para una finalidad particular, que de no ocurrir, el dinero recibido deberá devolverse a la entidad que los transfirió; las entidades receptoras deberán registrar este hecho económico como un activo sujeto a una condición y su contrapartida será un pasivo, el cual 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.

Al respecto, la entidad receptora debió debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y como contrapartida acreditar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el recaudo de los recursos, se debió registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con el cumplimiento de las condiciones, la entidad debió efectuar un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRASFERENCIAS.

Es de aclarar que, para conservar la trazabilidad de los recursos recibidos, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera, a fin de identificar el hecho económico a nivel de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de las entidades.

Pregunta 3. ¿Cuál es el registro contable y presupuestal de los ingresos aforados, y que acto administrativo lo avalaría?”

Para el reconocimiento contable del hecho económico planteado en su consulta se deberán observar los criterios señalados en la respuesta de la pregunta 2 de este pronunciamiento.

Ahora bien, la CGN no es la entidad competente para determinar cuál sería el acto administrativo que avalaría el hecho económico de su consulta, sino que le corresponde a la entidad con el apoyo de su área jurídica, definir los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones, transacciones o hechos económicos llevadas a cabo y que impactan los resultados o la situación financiera, económica, social o ambiental, así como conservar los documentos idóneos que soporten las transacciones de conformidad con lo establecido Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.

CONCEPTO No. 20211100002101 DEL 11-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Inventarios Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la interventoría que es asumida por el contratista de obra y cancelada por la entidad. Reconocimiento de la interventoría como mayor valor de los inventarios cuando se generan adiciones a los contratos.

Doctor
 LEONARDO NIÑO ROCHA
 Asesor I-Contador
 Fondo Adaptación
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010000112, el día 05 de enero de 2021, mediante la cual consulta:

“Naturaleza jurídica

El Fondo Adaptación fue creado mediante Decreto 4819 del 29 de diciembre de 2010, como una entidad descentralizada del orden nacional, con personería jurídica, autonomía presupuestal y financiera, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (...)

Funciones de cometido estatal

El Fondo Adaptación tiene como finalidad la identificación, estructuración y gestión de proyectos, ejecución de procesos contractuales, disposición y transferencia de recursos para la recuperación, construcción y reconstrucción de la infraestructura de transporte, telecomunicaciones, ambiente, agricultura, servicios públicos, vivienda, educación, salud, acueductos y alcantarillados, humedales, zonas inundables, estratégicas, rehabilitación económica de sectores agrícolas, ganaderos y pecuarios afectados por la ola invernal y demás acciones que se requieran con ocasión del fenómeno de “La Niña”, así como para impedir definitivamente la prolongación de sus efectos, tendientes a la mitigación y prevención de riesgos y a la protección en lo sucesivo, de la población de las amenazas económicas, sociales y ambientales.

Principales productos del Fondo

El Fondo, en cumplimiento de objeto social desarrolla obras y bienes que impactan sectores como el de transporte, educación, vivienda, salud y medio ambiente, las siguientes son las obras que el Fondo desarrolla:

- Viviendas
- Hospitales
- Vías
- Puentes
- Acueductos y Saneamiento Básico
- Colegios
- Radares
- Vías
- POMCAS

Adicionalmente, el Fondo Adaptación como ejecutor de las obras adelantadas en beneficio de la comunidad y en cumplimiento de las funciones legalmente a su cargo, transfiere a título gratuito a los entes territoriales los predios adquiridos en el marco de la gestión predial del Macroproyecto del Canal del Dique, dicho macroproyecto tiene impacto medio ambiental.

Es importante mencionar, que en el cumplimiento de su objetivo misional y teniendo en cuenta los riesgos e imprevistos a los que se exponen las diferentes obras que se adelantan, los contratistas de obras pueden solicitar ampliación de plazos de ejecución, los cuales son concedidos siempre y cuando se justifiquen las razones por las cuales se solicita dicha ampliación y se cubran los valores adicionales de interventoría que se generen en este proceso.

En estos casos se propende por:

1. Que el tiempo de ampliación de ejecución de obra sea el menor posible.
2. Que se mantenga la independencia entre el contratista de obra y la interventoría.
3. Garantizar que los pagos de la interventoría se ejecuten en los tiempos correspondientes, honrado el contrato inicialmente firmado.
4. Efectuar las retenciones correspondientes al contratista de obra, relacionados con los valores que debe asumir por el costo de la interventoría.

Solicitud de aclaración de la metodología contable

Si bien la entidad ha venido registrando de forma independiente el reconocimiento de los costos asumidos por interventoría y la ejecución de obra, bajo los lineamientos de la Resolución 533 de 2015 y con base en las diferentes mesas de trabajo realizadas con la Contaduría General de la Nación, atentamente solicitamos emitir concepto relacionado con los siguientes interrogantes:

- 1- ¿Cuál es el tratamiento contable en los casos en los que el contratista de obra debe asumir el costo de la interventoría? Es del caso mencionar que los descuentos se efectúan con base en la facturación generada por el contratista de obra.
- 2- ¿Cuál es el tratamiento contable en los casos en los que el Fondo asume el costo de interventoría hasta tanto el contratista de obra genere facturación con la cual descontar dichos valores? En ocasiones la facturación de obra no se presenta en los mismos tiempos que los cobros efectuados por los interventores.

3- Teniendo en cuenta que las adiciones a los contratos que tienen interventoría incrementan los costos de obra y que, en su mayoría, generan incrementos por mayor permanencia de interventoría, lo que significa un incremento del costo total, ¿es procedente compensar las operaciones en el rubro de inventarios?

4- En el caso en el que los valores de interventoría permanezcan más de un mes sin poder ser descontados al contratista, debido a los cumplimientos de obra que permiten generar facturación, ¿estos recursos deben generar algún tipo de cobro de intereses y surtir un proceso en algún modelo de deterioro?”

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

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, indica:

“6.1.1. Activos

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

(...)

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

(...)

56. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener potencial de servicio o beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la entidad pueden satisfacer la definición de activo.

(...)

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

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 425 del 2019, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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

(...)

9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

9.2.2.1. Producción de bienes

9. El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

(...)

13. Cuando la entidad produzca bienes, esta acumulará las erogaciones y cargos relacionados con la producción de estos en las cuentas de costos de transformación. El costo de los bienes producidos para la venta o para la distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, se trasladará al inventario de productos terminados o al inventario de productos en proceso, según corresponda.

(...)

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 N° 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“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.

(...)

2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES

DESCRIPCIÓN

Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad con terceros por concepto de a) la adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus actividades y b) la adquisición de bienes y servicios para proyectos de inversión específicos.

(...)

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. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, me permito responder sus inquietudes a continuación:

1- Tratamiento contable de la interventoría cuando es asumida por el contratista de obra y descontada por la entidad contratante con base en la facturación generada.

Para el caso en que el contratista de la obra asume el costo de la interventoría y dicho valor se descuenta del valor que debe pagar la entidad contratante, la entidad al momento de realizar el pago de la facturación generada por la obra, deberá debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y acreditar la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS por el valor correspondiente a la interventoría, y la diferencia la acredita en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando la entidad realice el pago correspondiente de la interventoría que había descontado al contratista, debita la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y acredita la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2- Tratamiento contable en los casos en los que el Fondo asume el costo de interventoría hasta tanto el contratista de obra genere facturación con la cual descontar dichos valores.

Cuando la entidad realiza el pago del valor de la interventoría, pero este es asumido por el contratista de obra, la entidad deberá reconocer una cuenta por cobrar al contratista hasta tanto este genera la facturación correspondiente de la cual se descontará el valor pagado por la interventoría, para ello la entidad debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando el contratista genere la facturación correspondiente de la cual se descuenta el valor de la interventoría, la entidad debitará la subcuenta y cuenta del activo, gasto o costo correspondiente al bien o servicio recibido, y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS

CUENTAS POR COBRAR, y la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES por el diferencial.

3- Incorporación de los costos de interventoría en el rubro de inventarios cuando se generan adiciones a los contratos, que se incrementan los costos de obra.

La entidad puede reconocer como inventarios los recursos que cumplen con los criterios para el reconocimiento de un activo de acuerdo con el Marco Conceptual, esto es, que corresponden 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.

Adicionalmente, estos recursos deben atender a lo estipulado en la norma de Inventarios para poder ser reconocidos como inventarios, que para el caso serían las obras que se encuentren contratadas por el Fondo para ser entregadas en cumplimiento de sus funciones a otras entidades públicas o a la comunidad sin ninguna contraprestación.

Por lo tanto, si las interventorías son parte de los servicios y actividades necesarias para que las obras sean terminadas y la entidad pueda atender su cometido estatal, los costos en que se incurran para su pago serán parte del mayor valor de los inventarios, para lo cual la entidad los registrará en la subcuenta correspondiente del grupo contable 15-INVENTARIOS de acuerdo con la clasificación que tenga el bien al cual la interventoría está asociada.

4- Cobro de intereses y cálculo de deterioro del valor a los valores de interventoría que permanecen más de un mes sin poder ser descontados al contratista de obra.

La CGN no es la entidad pertinente para determinar si las cuentas por cobrar a los contratistas de obra por concepto de interventoría generan cobro de intereses o serán objeto de cálculo de deterioro del valor, ya que esto se encuentra sujeto al quehacer propio de la entidad, por lo cual el Fondo deberá determinar, de acuerdo con su política contable, si estas cuentas por cobrar cumplen con las características para estar sujetas al cobro de intereses, así como al cálculo de deterioro del valor.

CONCEPTO No. 20211100002681 DEL 17-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan derechos sobre los cuales no es viable realizar su cobro por cuanto acaeció el fenómeno de la prescripción; se cumplió el término de la caducidad de la acción; o cuyos deudores se encuentran en situación de precariedad o pobreza.

Doctora
MARTHA LILIANA HERNÁNDEZ GALVIS
Directora
Fondo Especial de Vivienda (FEV)
Cali, Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010056562, el día 28 de diciembre de 2020, mediante la cual consulta:

“El Fondo Especial de Vivienda del Distrito Especial de Santiago de Cali ..., actualmente se encuentra realizando un proceso de revisión y clasificación de la cartera desde la parte financiera y jurídica, evidenciándose la existencia de unos recursos económicos que jurídicamente ya no es viable ejecutar, toda vez que, la edad de la obligación superó el término legal establecido en el Código Civil y de Comercio para hacer exigible el proceso de cobranza, así mismo, en razón a que, al tratarse de una población con precariedad económica en quienes recae la titularidad de los créditos, personas de difícil acceso al no contar con dirección para efectos de notificaciones por haber abandonado la posesión del inmueble por incapacidad de pago, es decir prescribió la acción legal para adelantar las ejecuciones, y en consecuencia, las obligaciones se volvieron naturales y no precedente jurídicamente para efectuarlas.

Es por ello que, en atención al anexo de la Resolución No. 193 de 5 de mayo de 2016, en lo que respecta al numeral 3.2.15 “Depuración contable permanente y sostenible”, el cual está relacionado con la necesidad de que la Entidad adelante 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, en razón a haber identificado previamente que su información financiera no refleja su realidad económica, es menester manifestar que la cartera del Fondo Especial de Vivienda, presenta a la fecha créditos de vivienda otorgados por concepto de adjudicación de inmuebles respecto de los cuales ya venció el término legal para materializar el cobro a través de vía judicial imposibilitando el flujo de recursos hacia la Entidad, escenario que revela analogía con las situaciones indicadas taxativamente en el marco aludido, es decir, con el literal a) b) c) d) y e).

De acuerdo a lo anterior y teniendo en cuenta que la cartera del Fondo Especial de Vivienda contiene créditos otorgados para la adquisición de vivienda y mejoramiento de las mismas, las cuales se constituyen como una venta de bienes y cuentas por cobrar con contraprestación reconocida en la cuenta 1316, Venta de Bienes, los mismos en algunos casos cuentan con título ejecutivo para hacer efectivo el cobro, pero que por su antigüedad, ya no se pueden realizar actuaciones jurídicas tendientes a recuperar la cartera, razón por la cual se solicita emitir concepto a esta Entidad respecto de las siguientes preguntas:

¿Atendiendo a la naturaleza jurídica del Fondo Especial de Vivienda del Distrito Especial de Santiago de Cali, es procedente aplicar el numeral 3.2.15 “Depuración contable permanente y sostenible” del anexo de la Resolución No. 193 de 5 de mayo de 2016, para realizar el proceso de depuración de cartera, la cual ya no es posible ejercer el cobro por cuanto operan causales de su extinción?

Si es posible aplicar el marco normativo aludido ¿Cuál sería el procedimiento contable y jurídico indicado a seguir?”

Al respecto, me permito atender su consulta 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, no obstante lo anterior, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Por su parte, el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), preceptúa:

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

Ahora bien, 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.” (Subrayado fuera de texto).

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;

(...)

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 la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 167 de 2020, establece:

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

6.1 Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

Respecto a las cuentas por cobrar, el numeral 2 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, actualizadas según la Resolución 425 de 2019, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La 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, en la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y se dejarán de reconocer, cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos, cuando caduca la acción de cobro, o cuando de la evaluación de la situación económica del deudor se desprenda que no es viable realizar el mismo; dado que al no ser posible hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

En este sentido, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, que establece que la realización del proceso de saneamiento contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica, debe ser aplicado por el FEV. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

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.

Ahora bien, es menester manifestar que la realización de la baja en cuentas de las partidas que no cumplen con los requisitos para su reconocimiento, es un procedimiento de origen y efecto meramente contable. En este orden de ideas y atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter jurídico o administrativo relacionados con los derechos representados en las cuentas por cobrar.

En este sentido, se aclara que la desincorporación de las partidas que representan cuentas por cobrar de deudores en situación de precariedad o pobreza, no implica que la entidad deba abstenerse de continuar realizando el seguimiento y trámite jurídico pertinente, puesto que la situación económica de los deudores puede cambiar.

Aunado a lo anterior, es preciso señalar que realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, no es óbice para que la entidad, si lo considera pertinente, adelante las acciones jurídicas y administrativas correspondientes a efecto de determinar las posibles responsabilidades, derivadas del no cobro de dichos valores, en que hayan incurrido los funcionarios.

CONCEPTO No. 20211100003341 DEL 23-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingreso por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las transferencias por cobrar por parte del ITSA, que a través de la Ley 391 de 1997 y Convenios interadministrativos le deben transferir a la Institución.

Doctor
JOSÉ LUIS BELTRÁN VILLA
Contador
Instituto Tecnológico de Soledad Atlántico – ITSA
Soledad-Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010001232, el día 15 de enero de 2021, mediante la cual consulta:

“El Instituto Tecnológico de Soledad Atlántico ITSA, con código 64500000 requiere de su colaboración para el registro de ingreso y cuentas por cobrar por transferencias, que por Ley 391 de 1997 y Convenios interadministrativos deberían transferir el Municipio de Soledad, la Gobernación del Atlántico y el Distrito de Barranquilla, los cuales tienen la obligación de destinar recursos presupuestales necesarios para el desarrollo de la institución por medio de transferencias, en la actualidad la Institución se encuentra adscrita a la estructura administrativa y presupuestal del Distrito de Barranquilla como un establecimiento público según acuerdo 0012 del 2016, en donde se compromete El Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla asignar recursos en su Presupuesto de cada Vigencia Fiscal para el funcionamiento e inversión de la Institución Universitaria para garantizar su sostenibilidad financiera y el cumplimiento de las metas en cobertura y calidad que se fijen en el Plan de Desarrollo Distrital.

Sin embargo, el Municipio de Soledad no ha destinado en su presupuesto los rubros y disponibilidad presupuestal, la institución ha realizado los respectivos cobros durante el 2017 al 2020 enviado comunicados, ha venido realizando los registros del ingreso con las cuentas por cobrar por transferencias, además por el riesgo por incumpliendo de pago ITSA ha realizado deterioro de la cuenta por cobrar, cabe resaltar que el Municipio de Soledad no tiene registro contable de los Gastos y cuentas por pagar por transferencias a ITSA, en esto momentos está en curso una demanda contra del Municipio de Soledad por el no pago de las trasferencias, y los registros contables sirven de soporte para el respectivo cobro.

Situación similar la tenemos con el Distrito de Barranquilla quien si tiene en su presupuesto recursos con destinación a ITSA pero no ha expedido los respectivos certificados de disponibilidad presupuestal, registros presupuestales ni órdenes de pago durante el 2017 parte del 2019 y todo el 2020, como existe una disposición legal y presupuestal se coordinó entre ambas oficinas de contabilidad de ITSA y Barranquilla en aras de

conciliar las operaciones reciprocas el registro contable de las cuentas por cobrar y pagar, los ingresos y gastos por transferencias mensualmente (Solo contable), sabiendo los indicios de deterioro de las cuentas por cobrar por no tener presupuesto para su cancelación ITSA realizó el respectivo deterioro de las cuentas por cobrar por transferencias.

Al respecto quisiéramos saber en estos casos ¿si es procedente el registro de los ingresos y las cuentas por cobrar, teniendo en cuenta que es un mandato de Ley, sin embargo, por situaciones administrativas y presupuestales hemos tenido inconvenientes en el cobro?

¿Es correcto el registro reconocimiento (sic) de las cuentas por derecho que tiene por Ley la Institución de recibir esos recursos y como evidencia en la gestión de cobro ante una posible demanda y su deterioro casi que instantáneo por el riesgo de no pago que se está evidenciando?

¿Es procedente el deterioro total de las cuentas por cobrar por transferencias registradas por los indicios de riesgo de no pago? Teniendo en cuenta que el valor del deterioro es significativo y pudiera generar déficit del ejercicio, o este deterioro se puede registrar de manera paulatina en los periodos futuros, de tal manera que no tenga un impacto el resultado del ejercicio.

Nos gustaría nos dieran un concepto respecto al registro de las transferencias tanto en el ingreso como en las cuentas por cobrar y su respectivo deterioro, en los casos en que existen inconvenientes en el pago como el descrito arriba.”

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

CONSIDERACIONES

La Ley 391 de 1997, Por medio de la cual se crea el Instituto Tecnológico de Soledad, Atlántico, ITSA, y se dictan otras disposiciones, decreta:

“Artículo 1º. Créase el Instituto Tecnológico de Soledad, Atlántico, como un establecimiento público del orden nacional, adscrito al Ministerio de Educación Nacional, con personería jurídica, autonomía académica, administrativa y financiera. Su domicilio será la ciudad de Soledad, departamento del Atlántico. (...)”

Artículo 3º. El patrimonio del Instituto Tecnológico estará constituido por:

- Las partidas que con destino al Instituto se incluyan anualmente en los presupuestos: nacional, departamental municipal. (...)”

Artículo 6º. La Nación, el departamento del Atlántico y el municipio de Soledad destinarán recursos presupuestales necesarios para la conformación y desarrollo del Instituto Tecnológico de Soledad, Atlántico. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Convenio interadministrativo suscrito entre el Ministerio de Hacienda, Gobernación del Atlántico y Municipio de Soledad, del 11 de septiembre de 1997, indica las siguientes cláusulas:

“PRIMERA: OBEJTO. El objeto del presente convenio interadministrativo entre EL MUNICIPIO, EL MINISTERIO DE HACIENDA Y LA GOBERNACIÓN DEL ATLÁNTICO, es el de establecer el monto y clase de aportes

permanentes que cada una de las partes entregarán para la creación y sostenibilidad futura del INSTITUTO TECNOLÓGICO DE SOLEDAD. SEGUNDA: APORTES DEL MUNICIPIO DE SOLEDAD, (...) EL MUNICIPIO se compromete a entregar al INSTITUTO TECNOLÓGICO DE SOLEDAD, un aporte en dinero que no será inferior al 10% de los aportes que la Nación asigne a esta Institución. Si por cualquier circunstancia los costos de este Instituto llegaran a exceder los montos consagrados en este convenio, el municipio responderá con el 100% de dichos costos. TERCERA: APOORTE DEL MINISTERIO DE HACIENDA. (...) EL MINISTERIO DE HACIENDA, se compromete a entregar al INSTITUTO TECNOLÓGICO DE SOLEDAD los siguientes aportes: La Nación se compromete asignar los recursos necesarios o requeridos para completar el presupuesto de gastos que permita garantizar el normal funcionamiento de la Institución. CUARTA: APORTES DE LA GOBERNACIÓN DEL ATLÁNTICO. (...) 1) la GOBERNACIÓN DEL ATLÁNTICO, transferirá al INSTITUTO TECNOLÓGICO DE SOLEDAD los derechos que posee sobre un área de 20 mil metros cuadrados de terreno no edificados de un bien inmueble que está debidamente identificado y registrado en escritura pública (...) QUINTA: TERMINO DEL CONVENIO. El termino del presente convenio es indefinido. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Convenio interadministrativo suscrito entre el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla; el Departamento del Atlántico; el Área Metropolitana de Barranquilla, el Municipio de Soledad y la Institución Universitaria ITSA, del 22 de abril de 2016, indica en sus cláusulas:

“CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO. Aunar esfuerzos para adelantar los trámites necesarios para realizar el traslado y la incorporación, sin solución de continuidad, de la Institución Universitaria ITSA, como adscrita a la estructura descentralizada del Distrito Especial Industrial y Portuario de Barranquilla, la cual prestará su servicio educativo en el Distrito y su Área Metropolitana, implementar la estampilla pro desarrollo científico y tecnológico en Instituto Tecnológico de Soledad, Atlántico (ITSA) en el Departamento del Atlántico, entre otras actividades de apoyo a la educación superior en el AMB.

CLÁUSULA SEGUNDA: PLAZO. El presente Convenio tendrá un plazo de ejecución contado a partir del cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y su ejecución finalizará cuando se cumplan la totalidad de las obligaciones de los suscribientes, en especial las siguientes: i) Realizar el traspaso de la Institución Universitaria ITSA al Distrito Especial Industrial y Portuario de Barranquilla. ii) La implementación de la Estampilla prodesarrollo científico y tecnológico del Instituto Tecnológico de Soledad Atlántico (ITSA) consagrada en la Ley 662 de 2001. iii) El convenio finalizará cuando quede como una obligación de carácter permanente los aportes que serán entregados por parte del Distrito Especial Industrial y Portuario de Barranquilla y el Departamento del Atlántico.

CLÁUSULA TERCERA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES.

3.1. EL DEPARTAMENTO se compromete a: (...)

- Suscribir los convenios interadministrativos necesarios para los aportes a la Institución, inversión en infraestructura y ampliación de la planta física, manteniendo como mínimo los aportes que realiza al ITSA, a precios constantes del 31 de diciembre de 2016, después de realizado el traspaso y la incorporación del ITSA a la escritura del Distrito Especial Industrial y Portuario de Barranquilla. (...)

3.2. EL DISTRITO se compromete a: (...)

- Asignará recursos como mínimo del orden de 7.252 S.M.L.M.V. de su presupuesto en cada vigencia para el funcionamiento e inversión del ITSA para alimentar la base presupuestal; acorde con las metas de cobertura propuestas y costos de matrícula pretendidos base presupuestal. (...)

3.3. EL AMB se compromete a: (...)

- Incentivar la participación con aportes de los otros municipios del Área Metropolitana para el mejor desarrollo del ITSA.

- Gestionar recursos en el Nivel Nacional para que sean aportados al ITSA. (...)

3.4. EL MUNICIPIO DE SOLEDAD se compromete a:

- Una vez realizada la adscripción del ITSA al Distrito, se obliga a mantener por lo menos, la destinación de recursos hoy transferidos al ITSA conforme a lo establecido en el Convenio Interadministrativo suscrito entre Ministerio de Hacienda, la Gobernación del Atlántico y el Municipio de Soledad, en cuya cláusula segunda reza que el Municipio de Soledad se compromete a entregar al INSTITUTO TECNOLÓGICO DE SOLEDAD, hoy INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA ITSA, un aporte en dinero que no será inferior al 10% de los aportes que la Nación asigne a esta institución. (...) (Subrayado fuera de texto)

El Acuerdo N° 0012 de 2016, del Consejo Distrital de Barranquilla, Por medio del cual se incorpora el establecimiento público Instituto Tecnológico de Soledad Atlántico-ITSA Institución Universitaria a la estructura, administrativa y presupuestal del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, del 14 de julio de 2016, acuerda:

“ARTICULO OCTAVO: PATRIMONIO E INGRESOS. El patrimonio y los ingresos necesarios para el funcionamiento del Instituto Tecnológico de Soledad Atlántico – “ITSA Institución Universitaria” estarán constituido por:

a. Las partidas, bienes, rentas, donaciones y recursos establecidos a favor del instituto, de conformidad con lo previsto en los Artículos 3° y 6° de la Ley 391 de 1997 y el Parágrafo Primero del Artículo Primero de la Ordenanza Departamental No. 000307 de 2016.

b. De las transferencias provenientes del Presupuesto Anual de Rentas, Gastos e Inversiones del Distrito de Barranquilla.

(...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: El Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla asignará recursos en su Presupuesto de cada Vigencia Fiscal para el funcionamiento e inversión de la Institución Universitaria para garantizar su sostenibilidad financiera y el cumplimiento de las metas en cobertura y calidad que se fijen en el Plan de Desarrollo Distrital. (...) (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 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

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

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

70. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones. (...)
(Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 425 del 2019, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

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

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

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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)

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

“1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN

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

(...)

1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR)

DESCRIPCIÓN: Representa el valor acumulado de la pérdida de valor de las cuentas por cobrar clasificadas al costo, calculada a partir de la estimación individual o colectiva de las pérdidas crediticias del activo.

(...)

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.

(...)

5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR

DESCRIPCIÓN: Representa el valor estimado de la pérdida de valor de las cuentas por cobrar clasificadas al costo, calculada a partir de la estimación colectiva o individual de las pérdidas crediticias del activo.

(...)

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. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y conforme se señala en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 167 de 2020, 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.

De esta manera, el reconocimiento de los derechos por concepto de transferencias se realiza cuando se cumplan 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 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 transferencias se reconocen cuando exista el derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante, como es el caso de la Ley, los convenios y los acuerdos referidos en las consideraciones, y adicionalmente la entidad ha evaluado que la entrada de recursos es probable ocurra.

Ahora bien, la entidad deberá realizar la evaluación correspondiente a la situación de los recursos por transferencias a que hace referencia en la consulta, a fin de determinar si estos cumplen o no con los criterios para ser incorporados en la información financiera de la entidad conforme se ha indicado anteriormente.

Si el resultado de la evaluación corresponde a que estos recursos sí cumplen con los criterios para ser reconocidos, la entidad registrará el ingreso por concepto de transferencias a cargo de las entidades de gobierno, cuando surja el derecho, debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, siempre y cuando estos recursos no correspondan a los transferidos para la creación de la entidad.

Como parte de la medición posterior, la norma de Cuentas por cobrar indica que la entidad debe evaluar si se presentan indicios 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 y, en caso de presentarse, será registrado de forma separada el valor total del deterioro debitando la subcuenta 534790-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR). Es de aclarar, que el registro del cálculo de deterioro de las cuentas por cobrar no será objeto de reconocimientos parciales que conlleven a la afectación de resultados de periodos futuros, sino que se registrará por su valor total afectando el resultado del periodo actual. Así mismo, 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 en el momento de su medición.

De igual modo, si con posterioridad al reconocimiento de la cuenta por cobrar, la entidad concluye que se dejan de cumplir con las condiciones para su reconocimiento, por cuanto los derechos han expirado, se ha renunciado a ellos, o los riesgos y ventajas inherentes se han 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 de 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 138690-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, en cuanto las razones obedezcan al deterioro de la cuenta. En caso de que exista diferencia, o que existan razones para proceder a la baja en cuentas, diferentes al deterioro, esta se registrará en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Una vez se 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-Bienes y derechos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor en que se dio de baja la cuenta por cobrar.

Por su parte, 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 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 transferencias 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 transferencias cumplen con los requerimientos para su registro como un derecho e ingreso, de acuerdo con lo anteriormente expuesto.

Las situaciones 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, las cuales no implican la renuncia de la administración para adelantar las gestiones de cobro que correspondan.

Pero si la entidad realizó el reconocimiento de derechos e ingresos por los recursos de las transferencias, y que de acuerdo con la información disponible no cumplían con los criterios para ser incorporados en la información financiera, entonces la entidad se encuentra ante un error de periodos anteriores, para lo cual deberá corregirlo en el periodo actual aplicando lo indicado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, incluida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

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. 20211100003751 DEL 01-03-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para los derechos de uso del espectro radioeléctrico dados por el Ministerio y reconocimiento del cumplimiento de las obligaciones de hacer y de cobertura de los operadores.

Doctora
ADRIANA MEZA CONSUEGRA
Secretaria General
Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones
Ministerio de Tecnología de la Información y las Comunicaciones
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

OMe refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010056462, el día 28 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita concepto relacionado al procedimiento contable para el reconocimiento de obligaciones de hacer y obligaciones de cobertura, tomando en cuenta:

“1. Concepto sobre Régimen de Contabilidad Pública 2007 de la Contaduría General de la Nación respecto al tratamiento contable de las obligaciones de Hacer.

En el concepto N° 201010-147605 del 07/12/2010, la CGN emitió pronunciamiento frente al tratamiento contable de las Obligaciones de Hacer, concluyendo que a medida que el Ministerio realice las verificaciones del cumplimiento de la obligación, debe efectuar los registros de la disminución en las cuentas de orden de control y traslado a los Estados Financieros: (...)

2. Obligaciones de Hacer como mecanismo de pago de las contraprestaciones a favor del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

El Decreto 825 del 8 de junio de 2020 subrogó el título 15 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”, para establecer los criterios para la formulación, presentación, autorización, ejecución, cuantificación de la inversión y verificación de las Obligaciones de Hacer como forma de pago por el uso del espectro radioeléctrico y la prestación de los servicios postales, como forma de pago de las contraprestaciones a que se refieren los artículos 13 de la Ley 1341 de 2009 y el parágrafo 3 del artículo 14 de la Ley 1369 de 2009, atendiendo las modificaciones introducidas por los artículos 310 y 311 de la Ley 1955 de 2019, Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022.

El citado decreto, contempla que las Obligaciones de hacer podrán emplearse como mecanismo de pago de hasta el 60 % del valor de la contraprestación económica por el otorgamiento o renovación de permisos de

uso del espectro radioeléctrico, para ampliar la calidad, capacidad y cobertura del servicio, que beneficie a población pobre y vulnerable, o en zonas apartadas, en escuelas públicas ubicadas en zonas rurales y otras instituciones oficiales tales como centros de salud y bibliotecas públicas, así como para prestar redes de emergencias.

Asimismo, con las disposiciones del párrafo 3 del artículo 14 de la Ley 1369 de 2009 adicionado por el artículo 311 de la Ley 1955 de 2019 la contraprestación periódica, y el valor que deben pagar los operadores postales para ser inscritos en el Registro de Operadores Postales o renovar su inscripción podrá pagarse mediante la ejecución de Obligaciones de Hacer, que permitan masificar el acceso universal a Internet en todo el territorio nacional, a través del aprovechamiento de las redes postales, siempre y cuando beneficie a grupos de población pobre y vulnerable, o en zonas apartadas del territorio nacional.

De conformidad con lo anterior, el numeral 6 del artículo 2.2.15.3. del Decreto 1078 de 2015 dispone que es responsabilidad del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, entre otras, adoptar, mediante resolución, la metodología, procedimiento y requisitos para la formulación, presentación, autorización, ejecución, cuantificación de la inversión y verificación de las Obligaciones de Hacer, que incluya el procedimiento a surtir al interior del Ministerio y mediante resolución de carácter particular que autorice la ejecución de la Obligación de Hacer presentada por el PRST o el operador postal, determinará hitos parciales técnicos y financieros en la etapa de implementación y en la etapa de prestación del servicio y un hito final de ejecución.

El Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, en la resolución de carácter particular

El ejecutor de la Obligación de Hacer deberá aportar las facturas o documentos equivalentes establecidos en el artículo 615 y el 771-2 del Estatuto Tributario, correspondientes a cada uno de los ítems. El supervisor o interventor verificará que corresponda al ítem establecido en el acto administrativo y que el valor no supere el precio máximo establecido. Solo se reconocerán las inversiones debidamente soportadas sin que excedan el valor máximo establecido en el acto administrativo particular de autorización de la Obligación de Hacer.

Una vez recibido el concepto favorable del supervisor o interventor de cada Obligación de Hacer, la Dirección de Infraestructura del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones expedirá, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la recepción del concepto favorable, el acto administrativo por el cual se reconoce la inversión ejecutada mediante la Obligación de Hacer, a efectos de que la inversión sea imputada por el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones como parte de la respectiva contraprestación económica indicada en el acto administrativo de autorización de la Obligación de Hacer. (...)

3. Obligaciones de ampliación de cobertura del servicio móvil terrestre:

El Ministerio de Tecnologías expidió la resolución 3078 de 2019 modificada por la resolución 3121 del mismo año, por el cual se declara apertura y se establecen los requisitos, la condiciones y el procedimiento para participar en el proceso de selección objetiva mediante el mecanismo de subasta, para otorgar permisos de uso del espectro radioeléctrico a nivel nacional, en las bandas de 700 MHz, 1900 MHz y 2500 MHz., en el literal b) del numeral 14.1 del artículo 14, establece que la contraprestación económica, de que trata el artículo 13 de la Ley 1341 de 2009, modificado por el artículo 10 de la Ley 1978 de 2019, para la banda de 700 MHz, contempla 2 ítems: “a) Contraprestación pecuniaria que será el Valor ofertado dentro del Índice por bloque, mediante el cual el Participante sea declarado ganador de este, en aplicación del mecanismo de subasta, y

que corresponderá a mínimo el 40 % del Valor del espectro que declare el Participante para cada bloque, de acuerdo con las condiciones y el mecanismo descritos en el Anexo III (...) b) Valor de la ampliación de cobertura en las localidades y tiempos ofertados dentro del Índice por bloque, mediante el cual el Participante sea declarado ganador de este, de conformidad con el mecanismo descrito en el Anexo (...)"

No obstante, los actos administrativos particulares que otorgaron permisos para el uso del espectro radioeléctrico en el marco de la referida subasta, como son las resoluciones 330, 331, 332 y 333, en el considerando, determinan un valor por concepto de contraprestación pecuniaria por el derecho de uso del espectro radioeléctrico y de obligaciones de ampliación de cobertura del servicio móvil en localidades señaladas en los anexos de los citados actos administrativos, no obstante, no se indica que la obligación de ampliación de cobertura sea imputable al pago de la contraprestación económica a favor del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y tampoco se contempla un valor por este concepto en la parte resolutive, sólo se especifica el valor de la contraprestación pecuniaria.

Frente a este escenario la inquietud surge sobre el procedimiento de cuantificación de las "Obligaciones de Cobertura" para poder incorporar estos valores en los Estados Financieros del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y el soporte documental correspondiente, teniendo en cuenta que:

Desde el área técnica se realizará la verificación del cumplimiento de las obligaciones de ampliación de cobertura, con el apoyo del consultor contratado para el efecto, mediante visitas in situ (a través de verificaciones aleatorias en campo de una muestra de localidades) o verificaciones remotas (a través de los centros de gestión del operador) y la revisión de la documentación técnica que se encuentre disponible, constatando el cumplimiento de las velocidades pico teóricas que deben soportar las tecnologías que sean desplegadas por los operadores en las localidades establecidas y los parámetros de cobertura del servicio móvil terrestre IMT. En esa medida, la obligación contractual se circunscribe a verificar el cumplimiento de los aspectos técnicos anteriormente descritos, y no sería posible hacer un reconocimiento económico de las obligaciones de cobertura, para su registro contable.

Solicitud

De lo expuesto anteriormente, se solicita concepto sobre el tratamiento contable a aplicar con el fin de tener claridad respecto al registro de las Resoluciones y de las verificaciones de cumplimiento:

- Las Obligaciones de Hacer: las cuales son imputables al pago de la contraprestación económica y que se autorizan mediante actos administrativos particulares a los PRST o al Operador Postal.
- Las Obligaciones de Ampliación de Cobertura del Servicio Móvil Terrestre, cuyos actos administrativos particulares a los PRST, no señalan que la mismas constituyan forma de pago de la contraprestación económica ni se indica el valor que esta representa en la parte resolutive; no obstante, en el considerando si se tiene un valor de Cobertura, sobre el cual no se tendrá una verificación de cumplimiento de aspecto económico sino solo técnico."

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

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, en el artículo 75 señala:

“El espectro electromagnético es un bien público inajenable e imprescriptible sujeto a la gestión y control del Estado. Se garantiza la igualdad de oportunidades en el acceso a su uso en los términos que fije la ley. Para garantizar el pluralismo informativo y la competencia, el Estado intervendrá por mandato de la ley para evitar las prácticas monopolísticas en el uso del espectro electromagnético.”

La Ley 1341 de 2009, Por la cual se definen principios y conceptos sobre la sociedad de la información y la organización de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones –TIC–, se crea la Agencia Nacional de Espectro y se dictan otras disposiciones, y modificada por la Ley 1978 de 2019, Por la cual se moderniza el sector de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC), se distribuyen competencias, se crea un regulador único y se dictan otras disposiciones, dispone:

“ARTÍCULO 13. CONTRAPRESTACIÓN ECONÓMICA POR LA UTILIZACIÓN DEL ESPECTRO RADIOELÉCTRICO. La utilización del espectro radioeléctrico por los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones, así como los operadores del servicio de televisión abierta radiodifundida que se acojan al régimen de habilitación general, dará lugar a una contraprestación económica a favor del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. El importe de esta contraprestación será fijado mediante resolución por el Ministro de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, con fundamento en criterios de fomento a la inversión, la maximización del bienestar social, el estado de cierre de la brecha digital, así como, entre otros, en los siguientes aspectos: ancho de banda asignado, número de usuarios potenciales, disponibilidad del servicio, planes de expansión y cobertura, demanda por el espectro y su disponibilidad y cualquier otro parámetro técnico que sirva como indicador del valor que debe recibir el Estado por la utilización del espectro radioeléctrico.

La contraprestación económica de que trata este artículo deberá pagarse por el respectivo proveedor de redes o servicio de telecomunicaciones con ocasión del otorgamiento o renovación del permiso para la utilización del espectro radioeléctrico. Esta contraprestación podrá pagarse parcialmente, hasta un 60% del monto total, mediante la ejecución de obligaciones de hacer, que serán previamente autorizadas por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, de acuerdo con la reglamentación que se defina al respecto, para ampliar la calidad, capacidad y cobertura del servicio, que beneficie a población pobre y vulnerable, o en zonas apartadas, en escuelas públicas ubicadas en zonas rurales y otras instituciones oficiales como centros de salud y bibliotecas públicas, así como prestar redes de emergencias. Las inversiones a realizar serán determinadas por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. Estas obligaciones contarán con una supervisión o interventoría técnica, administrativa y financiera a cargo del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, que garanticen transparencia y cumplimiento de las obligaciones de hacer. Los recursos necesarios para financiar la supervisión o interventoría deberán ser garantizados por el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. (...)” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 3078 de 2019 del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, Por la cual se declara la apertura y se establecen los requisitos, las condiciones y el procedimiento para participar en el proceso de selección objetiva mediante el mecanismo de subasta, para otorgar permisos de uso del espectro radioeléctrico a nivel nacional, en las bandas de 700 MHz, 1900 MHz y 2500 MHz., y modificada por las

Resoluciones 3121 de 2019 y 866 de 2020 del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, resuelve:

“ARTÍCULO 14. CONTRAPRESTACIÓN ECONÓMICA POR EL DERECHO DE USO DEL ESPECTRO RADIOELÉCTRICO. Para efectos de la presente resolución, EL MINISTERIO establecerá la contraprestación económica de que trata el artículo 13 de la Ley 1341 de 2009, modificado por el artículo 10 de la Ley 1978 de 2019, conforme a las siguientes reglas:

14.1. Para la banda de 700 MHz será la suma de los siguientes 2 ítems:

a) Contraprestación pecuniaria que será el Valor ofertado 700MHz dentro del Índice por bloque, mediante el cual el Participante sea declarado ganador de este, en aplicación del mecanismo de subasta, y que corresponderá a mínimo el 40% del Valor del espectro Participante que declare el Participante para cada bloque, de acuerdo con las condiciones y el mecanismo descritos en el Anexo III de la presente resolución.

b) Valor de la ampliación de cobertura en las localidades y tiempos ofertados dentro del Índice por bloque, mediante el cual el Participante sea declarado ganador de este, de conformidad con el mecanismo descrito en el Anexo III de la presente resolución. (...)

ARTÍCULO 15. CONTRAPRESTACIÓN PECUNIARIA POR EL DERECHO DE USO DEL ESPECTRO RADIOELÉCTRICO Y FORMA DE PAGO. La contraprestación pecuniaria de que trata el artículo 14 de la presente resolución será pagada por el asignatario de permisos de uso del espectro radioeléctrico, a favor del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, así:

Un primer pago en dinero equivalente al 10% de la contraprestación pecuniaria, dentro de los cincuenta (50) días calendario siguientes a la firmeza del acto administrativo de asignación de permiso de uso del espectro radioeléctrico. Si el pago no se realiza dentro de este plazo, se entenderá verificada una condición resolutoria del acto administrativo de asignación del permiso de uso del espectro radioeléctrico, que deberá ser declarada por el Ministerio y dará lugar a la pérdida de fuerza ejecutoria del permiso de uso del espectro radioeléctrico, en los términos del numeral 4 del artículo 91 del CPACA. En este evento, el Ministerio y/o el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones procederán a hacer efectiva la garantía de cumplimiento presentada por el asignatario, de conformidad con lo previsto por el artículo 18 de la presente resolución. (...)

ARTÍCULO 16. OBLIGACIONES DE AMPLIACIÓN DE COBERTURA. El Participante que resulte asignatario del permiso de uso del espectro radioeléctrico en la banda de 700 MHz, deberá cumplir con la puesta en funcionamiento del servicio móvil terrestre IMT en las localidades ofertadas dentro del Índice por bloque en virtud del cual el Participante sea declarado ganador del bloque, de conformidad con lo contemplado en el literal b) del artículo 23 de la presente resolución y el Anexo III, teniendo en cuenta las condiciones ofertadas, incluyendo los plazos de despliegue en virtud de los cuales resultó asignatario. (...)

ARTÍCULO 22. OBLIGACIONES GENERALES DE LOS ASIGNATARIOS DE PERMISOS DE USO DEL ESPECTRO RADIOELÉCTRICO. (...)

f) Cumplir oportunamente con el pago de las contraprestaciones pecuniarias y la ejecución de las obligaciones de ampliación de cobertura que se originen por el permiso de uso del espectro radioeléctrico. (...)

ARTÍCULO 23. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LOS ASIGNATARIOS DE PERMISOS DE USO DEL ESPECTRO RADIOELÉCTRICO. Los asignatarios de permisos de uso del espectro radioeléctrico de que trata la presente resolución deberán ejecutar las siguientes obligaciones específicas, cuyo cumplimiento será verificado por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones: (...)

b) Ampliación de cobertura del servicio móvil en localidades:

Los proveedores de redes y/o servicios de telecomunicaciones que resulten asignatarios de permisos de uso del espectro radioeléctrico en la banda de 700 MHz como resultado de la presente subasta, deberán desplegar tecnologías que soporten velocidades pico teóricas con al menos las tasas de transferencias descritas en la Tabla 2. (...)

El mencionado despliegue lo deberán realizar en las localidades del Anexo IV que, en aplicación del mecanismo de subasta, escoja de manera autónoma cada Participante, de conformidad con lo contemplado en el Anexo III de la presente resolución, teniendo en cuenta las condiciones ofertadas, incluidos los plazos de despliegue, mediante las cuales resultaron asignatarios, contados a partir de la fecha de la firmeza del acto administrativo de asignación del permiso de uso del espectro radioeléctrico.

Para el cumplimiento de esta obligación, el asignatario deberá remitir al MINISTERIO, dentro de los noventa (90) días calendario siguientes a la firmeza del acto administrativo de asignación del permiso de uso del espectro radioeléctrico resultado del presente proceso, un plan detallado y el cronograma de trabajo, en los cuales indique las fechas de puesta en servicio de cada una de las localidades de acuerdo con las condiciones ofertadas, mediante las cuales resultó asignatario, así como una descripción de la forma en la que será llevada a cabo el mismo. En todo caso, el asignatario deberá presentar al menos un (1) informe semestral en el que se describa el estado de cumplimiento de esta obligación. (...)

PARÁGRAFO 4o. El incumplimiento del 30% o más de las obligaciones de ampliación de cobertura, establecidas en el literal b) y el parágrafo 1 del presente artículo, dará lugar a que EL MINISTERIO declare la condición resolutoria del acto administrativo de asignación de permisos de uso del espectro radioeléctrico, el cual perderá fuerza ejecutoria, en los términos del numeral 4 del artículo 91 del CPACA. De forma previa a la declaración de la condición resolutoria, EL MINISTERIO requerirá al operador la presentación inmediata de un plan de despliegue y operación del servicio, a ejecutar dentro del año siguiente a la fecha del requerimiento, el cual deberá ser aprobado por EL MINISTERIO. Si transcurrido este tiempo no se verifica el cumplimiento del 100% de la meta fijada por el plan presentado, EL MINISTERIO declarará la condición resolutoria del acto administrativo de asignación del permiso de uso del espectro radioeléctrico, y recuperará el espectro asignado. Así mismo, EL MINISTERIO y/o el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones procederán a hacer efectiva la garantía de cumplimiento presentada por el asignatario. (...) (Subrayado fuera de texto)

Las Resoluciones 330, 331, 332 y 333 de 2020, del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, por las cuales otorga permiso para el uso del espectro radioeléctrico de forma particular a los participantes asignados a los bloques subastados, resuelven:

“ARTÍCULO 2. Obligaciones generales. Además de las obligaciones que establece la normativa vigente, (...), en su calidad de asignatario de permiso de uso del espectro radioeléctrico, en virtud del procedimiento reglado

en la Resolución 3078 de 2019 modificada por la Resolución 3121 de 2019 deberá cumplir con las siguientes obligaciones: (...)

f. Cumplir oportunamente con el pago de la contraprestación pecuniaria y la ejecución de las obligaciones de ampliación de cobertura que se originen por el permiso de uso del espectro radioeléctrico. (...)

ARTÍCULO 3. Contraprestación pecuniaria. El valor de la contraprestación pecuniaria por el derecho de uso del espectro radioeléctrico equivale a la suma de (...), correspondiente al periodo señalado en el artículo 1 de la presente Resolución, el cual deberá pagar de la siguiente forma:

Un primer pago en dinero equivalente al 10% de la contraprestación pecuniaria, dentro de los (30) días calendario siguientes a la firmeza del presente acto administrativo. (...)

ARTÍCULO 4. Obligaciones de ampliación de cobertura del servicio móvil en localidades. (...) deberá cumplir con la puesta en funcionamiento del servicio móvil terrestre IMT en las localidades y dentro de los plazos señalados en el ANEXO I que hace parte integral de esta Resolución. Así mismo, deberá cumplir con las condiciones establecidas en el ANEXO II que hace parte integral de esta resolución durante la vigencia del presente permiso. (...)” (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 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

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

(...)

6.1.1. Activos

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

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

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

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

85. 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 futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros.” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 425 del 2019, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

(...)

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

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.

(...)

1.4.2. Medición

31. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales se medirán por el valor determinado en las liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad. (...) (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:

“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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, para la elaboración y presentación de la información financiera de la entidad se debe tener en cuenta los principios de contabilidad pública a fin de realizar una representación fiel de la situación actual, ello por medio del reconocimiento de todos los hechos económicos que tuvieren realización en la entidad y de acuerdo con su esencia económica. El principio de devengo 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.

Tomando en cuenta que el espectro radioeléctrico corresponde a un bien público inajenable e imprescriptible sujeto a la gestión y control del Estado, y con ello tiene la facultad de otorgar permisos para su explotación y recibir a cambio contraprestaciones, se tiene que desde el punto de vista contable estas contraprestaciones se encuentran clasificadas como contribuciones, por cuanto son retribuciones de los usuarios por el uso que dan a las frecuencias asignadas.

De esta manera, el reconocimiento de los derechos por concepto de retribuciones se realiza cuando se cumplan 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 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 retribuciones se reconocen cuando los actos administrativos que liquiden las obligaciones queden en firme, así como cualquier documento que establezca derechos de cobro a favor de la entidad, y la medición se hará por el valor determinado en los actos administrativos y documentos que establezcan los derechos.

Adicionalmente, para el registro de los hechos económicos que se derivan de la contraprestación señalada en las resoluciones de asignación de los permisos de uso del espectro, la entidad debe atender a las condiciones

económicas que en ellas se indican, como es el hecho de que la contraprestación económica se compone de la contraprestación pecuniaria y las obligaciones de ampliación de cobertura en las localidades, así como el tiempo por el cual se ha pactado el permiso de uso.

Bajo este contexto, la entidad reconocerá los ingresos por contribuciones por el valor de la contraprestación económica estipulada en los actos administrativos, debitando la subcuenta 131127-Contribuciones, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y acreditando la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Con el pago de las contribuciones pecuniarias por parte de los usuarios, la entidad debitará la subcuenta y cuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta 131127-Contribuciones, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el artículo 13 de la Ley 1341 de 2009 y modificado por la Ley 1978 de 2019, señala que el usuario puede realizar el pago de su contraprestación hasta en un 60% a través de obligaciones de hacer, que no correspondan a obligaciones de cobertura, y autorizadas por el Ministerio, cuando estas obligaciones se cumplan y se puedan medir de forma fiable de acuerdo con el procedimiento definido por el Ministerio, se deberán reconocer en la contabilidad de la entidad, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta correspondiente al gasto que refleje adecuadamente la obligación ejecutada, y acreditará la subcuenta 131127-Contribuciones, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

El anterior registro también será aplicado por la entidad en la medida que los usuarios efectúen el cumplimiento de las obligaciones de cobertura que se indican en las resoluciones por las cuales se les otorga permiso de uso del espectro radioeléctrico.

CONCEPTO No. 20211120006371 DEL 09-03-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de cuentas por cobrar en controversia judicial

Doctora
SANDRA BENIGNA FORERO CASTILLO
Subdirectora Financiera
Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010056832, el día 21 de enero de 2021, mediante la cual solicita alcance al concepto 20201100059131 del 26 de noviembre de 2020, sobre el tratamiento contable de las cuentas por cobrar en controversia judicial, de la siguiente manera:

“En primer lugar, se desea manifestar que en el numeral 1 de las conclusiones del concepto, la CGN indicó que se debe registrar un ACTIVO CONTINGENTE (Grupo 81), mientras que en el numeral 3 que señaló el tratamiento contable a seguir indicó una cuenta de orden DEUDORA DE CONTROL (831535 Vs 891506), por lo tanto, se solicita comedidamente esclarecer la incongruencia.

Adicionalmente debido a que en La Unidad existen diversidad de casos relacionados con las cuentas por cobrar en discusión judicial, nos permitimos explicar dos de ellos, con el fin de que se analice si el tratamiento contable indicado es correcto o no, teniendo en cuenta las anotaciones y preguntas realizadas en la columna “Descripción o Explicación de la Operación”, dado que la CGN en su concepto no tuvo en cuenta la provisión contable que realiza La Unidad por las demandas judiciales, y se solicita comedidamente que además considere que el deudor pudo haber realizado pagos o abonos a la cuenta por cobrar antes o durante la discusión judicial, recursos que ingresan a la Dirección del Tesoro Nacional (DTN) como Recaudos SIIF asignados a la entidad, por lo que la UGPP al momento de atender el fallo judicial desfavorable podría eventualmente hacerlo de dos formas, a saber:

- 1) Como un REINTEGRO DE INGRESOS constituyendo en SIIF Nación un ACREEDOR DE INGRESOS, en el que solicita a la DTN con cargo al número del Recaudo SIIF devolver los recursos que el tercero pagó o abonó inicialmente a su cuenta por cobrar correspondiente al acto administrativo demandado; o
- 2) Como un pago de gastos de sentencias con cargo al rubro presupuestal respectivo.

Esta aclaración se realiza debido a que ambas operaciones están parametrizadas en SIIF Nación y generan diferentes trazas automáticas en la Contabilidad, por lo que también se consulta a la CGN si es factible atender estos fallos judiciales con la opción de solicitud de devolución de ingresos (Pago de lo NO debido).

Caso No. 1. Nulidad PARCIAL del acto administrativo al cual el deudor le había efectuado pagos previos (Se indica el tratamiento contable para las dos posibles formas de atención del fallo).

No.	Año	Traza Contable	Descripción o Explicación de la Operación	Código Cuenta	Nombre Cuenta	Débito	Crédito
1	2017	Automática	Causación del acto administrativo en firme	131104	Sanciones	\$1.000	
				411004	Sanciones		\$1.000
2	2018	Automática	Abono realizado por el deudor a la CxC en las cuentas de la Tesorería Centralizada (DTN)	572080	Recaudos	\$800	
				131104	Sanciones		\$800
3	2018	Manual	La demanda de nulidad del acto administrativo interpuesta por el deudor fue valorada por la Entidad con probabilidad de riesgo de pérdida MEDIA, por lo que registra un pasivo contingente por el mismo valor del pago recibido, dado que en caso de perder la demanda habría que reintegrar los recursos.	912004	Administrativos	\$800	
				990505	Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos		\$800

No.	Año	Traza Contable	Descripción o Explicación de la Operación	Código Cuenta	Nombre Cuenta	Débito	Crédito
4.1	2019	Manual	El juez falla en primera instancia en contra de la Entidad, por lo que se cancelan las cuentas de orden y se registra un pasivo estimado	990505	Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos	\$800	
				912004	Administrativos		\$800
				536803	Administrativas	\$800	
				270103	Administrativas		\$800
4.2	2019	Automática	Dado que el concepto de la CGN establece que hay que registrar la baja de la CxC, se contabiliza por el SALDO de la misma, pero dado que las operaciones que afectan las CxC se contabilizan en el módulo presupuestal de ingresos del SIIF Nación, la traza contable siempre afecta la cuenta del ingreso, por lo que hay que elaborar un comprobante adicional de ajuste manual para reclasificarlo a la cuenta de baja en cuentas.	411004	Sanciones	\$200	
				131104	Sanciones		\$200
4.3	2019	Manual	Dado que el concepto de la CGN establece que hay que registrar la baja de la CxC, se contabiliza por el SALDO de la misma, pero dado que las operaciones que afectan las CxC se contabilizan en el módulo presupuestal de ingresos del SIIF Nación, la traza contable siempre afecta la cuenta del ingreso, por lo que hay que elaborar un comprobante adicional de ajuste manual para reclasificarlo a la cuenta de baja en cuentas.	580423	Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar	\$200	
				411004	Sanciones		\$200
4.4	2019	Manual	Simultáneamente se contabilizan por igual valor las cuentas deudoras de control	831535	Cuentas por Cobrar	\$200	
				891506	Bienes y Derechos Retirados		\$200
5.1	2020	Manual	El juez en segunda instancia falla nuevamente en contra de la Entidad y anula parcialmente el acto administrativo en un valor de \$700, quedando como título la suma de \$300 (\$1.000-\$700). Dado que el deudor en el año 2018 había abonado a la CxC la suma de \$800, la Entidad tendría que reintegrarle la suma de \$500 (\$300-\$800), por lo que se cancela la provisión, se crea el pasivo real y se registra la recuperación del gasto provisionado	270103	Administrativas	\$800	
				246002	Sentencias		\$500
				480826	Recuperaciones		\$300
				511166	Costas procesales	\$20	
5.2	2020	Manual	Además, el juez decretó en su sentencia pagar al deudor / demandante costas por \$20 e intereses por \$15	580447	Intereses de sentencias	\$15	
				246002	Sentencias		\$35
5.3	2020	Manual	Se reversan las cuentas de orden donde se controlaba la CxC retirada.	891506	Bienes y Derechos Retirados	\$200	
				831535	Cuentas por Cobrar		\$200

COMPROBANTES PARA ATENDER EL FALLO JUDICIAL COMO OBLIGACIÓN PRESUPUESTAL O COMO ACREEDOR DE INGRESOS							
6.1	2020	Automático	Posibilidad 1: Al atender el fallo judicial como una obligación presupuestal financiada con el rubro de gastos de Sentencias y Conciliaciones, se crea esta obligación en el SIIF Nación con atributo 40 para que no realice traza contable, ya que el pasivo fue previamente contabilizado. Por su parte, la traza contable del comprobante de pago de la obligación (Capital y Gastos Accesorios) realizado por la DTN, cruza con los registros previos, quedando la operación debidamente contabilizada, sin necesidad de elaborar comprobantes adicionales de ajuste manual.	246002	Sentencias	\$500	
				246002	Sentencias	\$35	
				470508	Funcionamiento		\$535
6.2.1	2020	Automático	Posibilidad 2 Parte 1: Al atender el fallo judicial con devolución de recursos, la Entidad debe constituir el Acreedor de Ingresos en el SIIF Nación y esta tipología de operación NO tiene la opción de NO generar traza contable automática, como si la tiene la obligación presupuestal. Esta traza automática causa otro gasto y pasivo, quedando registrados en la contabilidad 2 CxP (SubCta 2460002 y SubCta 249040), por lo que si se toma esta opción para atender el fallo, tendría que: 1) NO causar la provisión (numeral 4.1) ni el pasivo real (numeral 5.1) o 2) Revertir este comprobante (numeral 6.2.1) y además corregir el pasivo afectado en el siguiente comprobante de pago del acreedor de ingresos (numeral 6.2.2).	589301	Devoluciones y descuentos ingresos fiscales	\$500	
				249040	SalDOS a favor de beneficiarios		\$500
6.2.2	2020	Automático	Posibilidad 2 Parte 2: Pago del Acreedor de Ingresos.	249040	SalDOS a favor de beneficiarios	\$500	

No.	Año	Traza Contable	Descripción o Explicación de la Operación	Código Cuenta	Nombre Cuenta	Débito	Crédito
			Los gastos adicionales establecidos en la demanda (Costas e Intereses) si se pagan con cargo al rubro presupuestal de gasto de sentencias y conciliaciones.	472081	Devolución de ingresos		\$500
				246002	Sentencias	\$35	
				470508	Funcionamiento		\$35

Caso No. 2. Nulidad TOTAL del acto administrativo al cual el deudor le había efectuado pagos previos (Se indica el tratamiento contable para las dos posibles formas de atención del fallo).

No.	Año	Traza Contable	Descripción o Explicación de la Operación	Código Cuenta	Nombre Cuenta	Débito	Crédito
1	2017	Automática	Causación del acto administrativo en firme	131104	Sanciones	\$1.000	
				411004	Sanciones		\$1.000
2.1	2017	Automático	La demanda de nulidad del acto administrativo interpuesta por el deudor fue valorada por la Entidad con probabilidad de riesgo de pérdida ALTA, sin embargo dado que el deudor a la fecha de esta medición no había efectuado abonos a su CxC, no se causa ninguna provisión por el litigio, debido a que en caso de perderlo no habría lugar a una posible salida de recursos, por lo que solo se da de baja a la CxC	411004	Sanciones	\$1.000	
				131104	Sanciones		\$1.000
2.2	2017	Manual	Simultáneamente se contabilizan por igual valor las cuentas deudoras de control	831535	Cuentas por Cobrar	\$1.000	
				891506	Bienes y Derechos Retirados		\$1.000
3	2018	Automático	El deudor con el fin de evitar pagar un mayor valor en caso de que la demanda resulte a favor de la UGPP, realiza el pago total de la CxC en las cuentas de la Tesorería Centralizada (DTN) y dado a que no existe CxC se contabiliza como un recaudo anticipado por el módulo presupuestal de ingresos del SIIF Nación.	572080	Recaudos	\$1.000	
				291090	Otros ingresos recibidos por anticipado		\$1.000
4	2018	Manual	Dado que el riesgo de probabilidad de pérdida de la demanda continúa siendo ALTA y que se recibió el pago total del acto administrativo, la Entidad registra la provisión por el mismo valor del pago, de acuerdo con la metodología de valoración de contingencias litigiosas, sin embargo en este caso SE PREGUNTA A LA CGN si habría lugar a contabilizar provisión?, ya que habría en la contabilidad 2 pasivos causados (Numerales 3 y 4) y como se aprecia en el numeral 5.4, estaría sobrando esta causación.	536803	Administrativas	\$1.000	
				270103	Administrativas		\$1.000
5.1	2020	Manual	El juez dicta sentencia definitiva y anula totalmente el acto administrativo proferido por la Entidad, por lo que se cancelan las cuentas de orden.	891506	Bienes y Derechos Retirados	\$1.000	
				831535	Cuentas por Cobrar		\$1.000
5.2	2020	Automático	Simultáneamente se aplica el recaudo anticipado en el módulo presupuestal de ingresos del SIIF Nación, ya que se conoce por fin el destino del recaudo y es devolverlo al tercero por el resultado de la sentencia.	291090	Otros ingresos recibidos por anticipado	\$1.000	
				411004	Sanciones		\$1.000
5.3	2020	Manual	Dado que el anterior comprobante es de traza automática, debe ajustarse manualmente reversando el ingreso y constituyendo el pasivo real.	411004	Sanciones	\$1.000	
				249040	SalDOS a favor de beneficiarios		\$1.000
5.4	2020	Manual	Como ya se creó el pasivo real en el anterior comprobante, habría que reversar la provisión creada en el año 2018. SE PREGUNTA A LA CGN si debe registrarse como un ingreso de la vigencia o como una corrección de error por haberse registrado una provisión que no tenía lugar en el año 2018?	270103	Administrativas	\$1.000	
				480826	Recuperaciones		\$1.000

COMPROBANTES PARA ATENDER EL FALLO JUDICIAL COMO OBLIGACION PRESUPUESTAL O COMO ACREEDOR DE INGRESOS							
6.1.1	2020	Automático	Posibilidad 1: Al atender el fallo judicial como una obligación presupuestal financiada con el rubro de gastos de Sentencias y Conciliaciones, se crea esta obligación en el SIIF nación con atributo 40 para que no realice traza contable, ya que el pasivo fue previamente contabilizado. Por su parte, la traza contable del comprobante de pago	246002	Sentencias	\$1.000	
				470508	Funcionamiento		\$1.000
				249040	SalDOS a favor de beneficiarios	\$1.000	
6.1.2	2020	Manual		246002	Sentencias		\$1.000

No.	Año	Traza Contable	Descripción o Explicación de la Operación	Código Cuenta	Nombre Cuenta	Débito	Crédito
			de la obligación, NO cruza con el registro previo (5.3), por lo que debe elaborarse otro comprobante adicional de ajuste manual cruzando los pasivos.				
6.2.1	2020	Automático	Posibilidad 2 Parte 1: Al atender el fallo judicial con devolución de recursos, la Entidad debe constituir el Acreedor de Ingresos en el SIIF Nación y esta tipología de operación NO tiene la opción de NO generar traza contable automática, como si la tiene la obligación presupuestal. Esta traza automática causa otro gasto y pasivo, quedando duplicado el registro en la SubCta 249040, por lo que si se toma esta opción para atender el fallo, tendría que revertirse este comprobante.	589301	Devoluciones y descuentos ingresos fiscales	\$1.000	
				249040	SalDOS a favor de beneficiarios		\$1.000
6.2.2	2020	Manual	Posibilidad 2 Parte 2: Comprobante manual de ajuste para anular el comprobante anterior de traza automática, ya que quedan doblemente causados los pasivos.	249040	SalDOS a favor de beneficiarios	\$1.000	
				589301	Devoluciones y descuentos ingresos fiscales		\$1.000
6.2.3	2020	Automático	Posibilidad 2 Parte 3: Pago del Acreedor de Ingresos.	249040	SalDOS a favor de beneficiarios	\$1.000	
				472081	Devolución de ingresos		\$1.000

Por último, se requiere que se esclarezca si en la baja de cartera que se propone en este concepto, se debe disminuir el gasto de bajas con el valor del deterioro acumulado, o si por el contrario el deterioro acumulado se debe reversar de manera independiente afectando la cuenta 4830 REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR, dado que se tiene entendido que la baja en cuentas debe registrarse por el valor neto en libros de la cuenta por cobrar (Valor cuenta por cobrar – deterioro acumulado).”

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

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los hechos económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 218 de 2020, establecen:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía 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 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 de origen legal, 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. (...)

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. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

12. Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento.

6.2. Medición inicial

13. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros.

14. El riesgo implica considerar la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el valor por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución al realizar juicios en condiciones de incertidumbre, de manera que no se sobreestimen los activos o los ingresos y que no se subestimen los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no será una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos.

(...)

CAPÍTULO III. ACTIVOS Y PASIVOS CONTINGENTES

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

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

(...)

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 se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

(...)

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

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

El Catálogo General de Cuentas, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 221 de 2020, establece:

“81-ACTIVOS CONTINGENTES

DESCRIPCIÓN: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan activos de naturaleza posible, surgidos a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o, en su caso, por la no ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad. La entidad registra los activos contingentes en cuentas de orden deudoras cuando es posible realizar una medición.

(...)

83-DEUDORAS DE CONTROL

DESCRIPCIÓN: 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 derecho.”

En el Concepto N° 20201100059131, del 26 de noviembre de 2020, sobre el tratamiento contable de cuentas por cobrar en controversia judicial, la CGN concluyó:

“Conforme lo establece el párrafo 1 de la norma sobre cuentas por cobrar, la entidad debe reconocer una cuenta por cobrar por aquellos derechos adquiridos en el desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere a futuro la entrada de un flujo financiero fijo y determinado. En este sentido, el reconocimiento de la cuenta por cobrar, por concepto de sanciones a los fiscalizados que no entregan oportunamente la información requerida por la UGPP, se debe realizar en el momento en que el acto administrativo respectivo se encuentre en firme.

Si el acto administrativo, con posterioridad a su firmeza, es controvertido por la vía judicial, entonces la entidad debe evaluar en cuál de los siguientes dos escenarios se encuentra cada uno de los actos administrativos objeto de su consulta:

A. Si la entidad encuentra argumentos en la demanda que, en su experiencia, resulten suficientes para conducir a la nulidad del acto administrativo, entonces debe realizar la baja en cuentas de la cuenta por cobrar relacionada con este, ya que la cuenta por cobrar no cumpliría los criterios de reconocimiento como activo. Así, teniendo en cuenta que la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros de estos actos administrativos depende de la ocurrencia de hechos futuros que se encuentran fuera del control de la entidad, se debe registrar el activo contingente, hasta que el juez se pronuncie sobre la nulidad del acto administrativo y, así, permita disipar las incertidumbres relacionadas con el flujo financiero esperado.

En este caso, cuando se emita decisión del juez, si no anula el acto administrativo, entonces la entidad debe eliminar el activo contingente y reconocer la cuenta por cobrar contra el ingreso respectivo. Por el contrario, si anula el acto administrativo, entonces la entidad debe eliminar el activo contingente.

B. Por el contrario, si la entidad no encuentra argumentos en la demanda que, en su experiencia, resulten suficientes para conducir a la nulidad del acto administrativo, entonces no se debe realizar registro relacionado con este hecho. En este caso, cuando se emita decisión del juez, si no anula el acto administrativo, entonces la entidad no debe realizar registro contable relacionado con este hecho. Por el contrario, si anula el acto administrativo, entonces la entidad debe realizar la baja en cuentas de la cuenta por cobrar, de conformidad con el párrafo 10 de la norma sobre cuentas por cobrar.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se realiza el siguiente alcance al Concepto N° 20201100059131, del 26 de noviembre de 2020, sobre el tratamiento contable de cuentas por cobrar en controversia judicial:

Por regla general, cuando el deudor demanda un acto administrativo emitido por la entidad, la cuenta por cobrar debe permanecer reconocida hasta que el juez profiera la providencia respectiva en que se resuelva sobre la nulidad del acto administrativo y esta quede en firme. En este sentido, los abonos realizados por el deudor antes y durante el proceso judicial, deben disminuir el valor de la cuenta por cobrar.

Durante el desarrollo del proceso judicial, la entidad debe evaluar la probabilidad de que deba devolver los abonos realizados por el deudor, conforme se describe a continuación:

1. Si es probable que la entidad deba devolver los abonos realizados por el deudor, entonces debe atender lo señalado en la norma de Provisiones, con el fin de reconocer y medir la provisión correspondiente al monto estimado a devolver.
2. Si es posible que la entidad deba devolver los abonos realizados por el deudor, entonces debe atender lo señalado en la norma de Pasivos contingentes, con el fin de registrar y medir la obligación posible en la cuenta acreedora de control respectiva.
3. Si la probabilidad de que la entidad deba devolver los abonos realizados por el deudor es remota, entonces la entidad no debe registrar ni revelar información al respecto.

Una vez en firme la sentencia, si el juez anula, total o parcialmente, el acto administrativo y el monto total de los abonos realizados por el deudor supera el monto determinado por el juez, entonces la entidad debe reconocer una cuenta por pagar por la diferencia entre ambos valores y debe realizar la baja en cuentas de cualquier cuenta por cobrar que aún se encuentre reconocida, así como la provisión o el pasivo contingente, en caso de existir.

En todo caso, si la UGPP no realizó el tratamiento contable de las cuentas por cobrar en controversia judicial como se ha descrito en estas conclusiones, debe realizar los ajustes correspondientes en atención a la norma 'Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores', en especial lo relacionado con la corrección de errores de periodos anteriores y, de resultar materiales, la reexpresión de los estados financieros.

Ahora bien, acerca de su inquietud sobre el tratamiento de los actos administrativos anulados como devolución de ingresos o como gastos de sentencia con cargo al respectivo rubro presupuestal, es pertinente manifestar que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre el tema planteado, ya que obedece a un asunto que se encuentra fuera del Régimen de Contabilidad Pública, al formar parte del sistema presupuestal y corresponde a procedimientos administrativos.

Por medio de este concepto, se deja sin vigencia lo concluido en los puntos 1 y 3 del Concepto N° 20201100059131, del 26 de noviembre de 2020.

CONCEPTO No. 20211100009551 DEL 15-03-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reconocimiento de cuentas por cobrar, activos, pasivos e ingresos asociados a la explotación de servicios entregados en concesión.

Doctora
OLGA JUDITH PABLOS FORERO
Subsecretaria de Contaduría Municipal
Alcaldía Municipal de San José de Cúcuta
San José de Cúcuta, Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número de radicado 20210010003922 del 01 de febrero del 2021, en la que da respuesta a la solicitud de información realizada por la CGN con relación a la consulta con número de radicado 20205500041542 del 11 de septiembre del 2020 en la que solicita concepto sobre el tratamiento contable y sus respectivas cuentas, del contrato de concesión sobre el cual se señaló:

“La alcaldía de San José de Cúcuta, entrego a un tercero un activo, la cartera de Cuentas por Cobrar por multas de tránsito que corresponde a varios años atrás (desde el 2012 al 2017). Nos interesa se aclare, como se debió realizar los siguientes eventos (Ingresos, Ingresos para terceros, Cuentas por Cobrar y Cuentas por Pagar) y el tratamiento de sus respectivas cuentas.

Se busca establecer cuál es el procedimiento contable, que se debió realizar en los saldos iniciales, instructivo 002 de 2015, y sus respectivas cuentas. La aplicación del procedimiento, y medición correspondiente a la resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.”

Adicionalmente, la consulta se amplía manifestando que es de interés del Municipio vislumbrar el deber ser y cómo se debió realizar el reconocimiento de otros activos, tal y como es el caso de la Red Semafórica, de los cuales se requiere aclarar cómo determinar si son elementos en Propiedad Planta y Equipos o Bienes de Usos Publico, y así mismo determinar si se deben reconocer en los saldos iniciales y el tratamiento de sus respectivas cuentas.

Lo anterior, teniendo en cuenta que, en el contrato de Concesión se habla de activos reversibles al finalizar su periodo, por lo cual se requiere saber cómo es el respectivo tratamiento en cuentas.

Así mismo se requiere identificar el procedimiento contable que se debió realizar en los saldos iniciales según el instructivo 002 de 2015 en lo relacionado con los ingresos, las cuentas por cobrar, las cuentas por pagar.

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

CONSIDERACIONES

El Municipio de San José de Cúcuta suscribió el contrato de concesión 2465 de 2017 con el Consorcio Servicios de Tránsito y Movilidad de Cúcuta con el objeto de “Entregar mediante la modalidad de concesión, a un tercero público o particular, para ejecutar el manejo de los servicios complementarios a cargo de la Secretaría de Tránsito y Transporte del Municipio de San José de Cúcuta”.

De acuerdo con la cláusula primera, dentro de los servicios complementarios que están dentro del alcance del objeto a contratar, se encuentran el soporte tecnológico integral a la gestión contravencional y de recuperación de la cartera con acompañamiento jurídico, y la modernización, habilitación e implementación de la central semafórica.

Así mismo, señala que el concesionario deberá garantizar los siguientes elementos dentro de la prestación del servicio “(...) 6) Permitir, un adecuado acompañamiento jurídico en materia de recuperación de cartera con soporte tecnológico para el correspondiente impulso procesal tanto en la etapa contravencional como de cobro persuasivo y cobro coactivo, de conformidad con la norma legal vigente y con las actividades susceptibles de ser desarrolladas por particulares en virtud de la ley. (...)” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a los servicios y trámites no susceptibles de encargo, la cláusula primera del contrato establece que algunas de las funciones ostentan la calidad de funciones públicas indelegables, ya que demandan la denominación como servidor público en quien la ejerce y por tanto no son susceptibles de encargo dentro de las cuales señala: “1) Administración, fiscalización, liquidación, cobro y recaudo de impuestos (...) 7) Funciones indelegables en cobro coactivo (...) 9) Aprobación de acuerdos de pago.”

La cláusula séptima del contrato estipula lo referente a la retribución por la infraestructura aportada y labor ejecutada, y al respecto establece: “El concesionario, tendrá derecho como contraprestación realizada y labor ejecutada a las compensaciones, por intermedio de la fiducia y/o encargo fiduciario se recibirá directamente de los usuarios el valor total de los dineros recaudados por la explotación económica del proyecto, transfiriendo periódicamente a las cuentas las participaciones de Ley (SIMIT), 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 bruto de los recursos obtenidos en desarrollo de la gestión de servicios y trámites de tránsito, del sistema de detección electrónica de infracciones de tránsito y demás servicios concesionados después de los descuentos obligatorios estipulados por la ley, y de los porcentajes autorizados por costas del proceso. En consecuencia, la entidad fiduciaria realizará el recaudo bajo las condiciones que se establezcan en el pliego de condiciones y el presente contrato (...)” (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, el Decreto 509 de 2020 establece en el artículo tercero que “la competencia para el cobro coactivo por concepto de obligaciones insolutas y multas por razón de infracciones al Código Nacional de Tránsito, continuarán en cabeza de la Secretaría de Tránsito Municipal” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en lo relacionado con la regulación contable, 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, en el que impartió las instrucciones generales que debían seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 del 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo el cual sería de aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación. Con la Resolución 533 de 2015 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 propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece, en el numeral 10.1, que para el reconocimiento de las propiedades, planta y equipo:

“1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses” (Subrayados fuera del texto).

El numeral 11.1 de la Norma de bienes de uso público, establece el reconocimiento de la siguiente manera:

“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” (Subrayados fuera del texto).

En lo relacionado con los contratos de concesión, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, establece que:

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

El párrafo 3 del numeral 1.1 Reconocimiento y medición de activos en concesión de la Norma señala que “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”. Y posteriormente en el mismo numeral se establece que:

“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.

(...)

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda.”
(Subrayados fuera del texto).

Para el reconocimiento de pasivos asociados al acuerdo de concesión, el numeral 1.2 señala lo siguiente:

“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).

10. Si la entidad concedente realiza pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, le cede derechos para explotar dicho activo u otro activo generador de ingresos, reconocerá separadamente la parte que corresponde al pasivo financiero y la parte que corresponde al pasivo diferido. El valor inicial del pasivo total será el mismo valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente reconocido como activo, ajustado por cualquier otra contraprestación (por ejemplo, efectivo) de la concedente al concesionario, o de este a la concedente” (Subrayados fuera del texto).

En lo relacionado con el literal a, del párrafo 9 del numeral 1.2, es decir, cuando se realizan pagos directos al concesionario y se genera un pasivo financiero, el numeral 1.2.1 de la Norma señala:

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

El numeral 1.2.2. Tratamiento contable de cesión de derechos de explotación al concesionario, indica que:

“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” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, frente al reconocimiento de ingresos y gastos, los numerales 1.3 y 1.4 establecen lo siguiente:

“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).

CONCLUSIONES

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

El Municipio de San José de Cúcuta suscribió el contrato de concesión 2465 de 2017 con el Consorcio Servicios de Tránsito y Movilidad de Cúcuta con el objeto de entregar, a un tercero público o particular, la ejecución y manejo de los servicios complementarios a cargo de la Secretaría de Tránsito y Transporte del Municipio de San José de Cúcuta, dentro de los cuales se encuentran el soporte tecnológico integral a la gestión

contravencional y de recuperación de la cartera con acompañamiento jurídico, y la modernización, habilitación e implementación de la central semafórica.

Teniendo en cuenta que el Municipio actúa como entidad concedente, observará lo establecido a continuación para efectos de determinar el procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos asociados a dicho contrato:

1. Procedimiento contable para el reconocimiento de la cartera por concepto de multas, con relación a los servicios prestados por el concesionario

Dentro de las obligaciones pactadas con el concesionario se encuentra la de permitir un adecuado acompañamiento jurídico en materia de recuperación de cartera con soporte tecnológico para el correspondiente impulso procesal tanto en la etapa contravencional como de cobro persuasivo y cobro coactivo, de conformidad con la norma legal vigente y con las actividades susceptibles de ser desarrolladas por particulares en virtud de la ley.

No obstante, según lo establecido en el Decreto 509 de 2020, así como lo señalado en el apartado de servicios y trámites no susceptibles de encargo del contrato de concesión, la competencia para el cobro coactivo por concepto de obligaciones insolutas y multas por razón de infracciones al Código Nacional de Tránsito, continuarán en cabeza de la Secretaría de Tránsito Municipal.

Lo anterior conlleva a que el control de la cartera, así como el riesgo de no cobro por concepto de multas, es asumido por el municipio de tal forma que esta seguirá reconocida en la información financiera del Municipio.

Así las cosas, con el reconocimiento de la cartera el Municipio debió debitar la subcuenta 131102-Multas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditar la subcuenta 411002-Multas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Posteriormente, con el recaudo de la cartera en las cuentas del encargo fiduciario, el Municipio debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 131102-Multas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Teniendo en cuenta que la cláusula séptima del contrato estipula que el Municipio remunerará al concesionario con el 80% del recaudo de los servicios concesionados, para el caso particular de la cartera, corresponde al Municipio establecer los controles sobre el recaudo de cartera con el fin de estipular el 80% que corresponde al concesionario y el 20% que pertenece al Municipio según el contrato de concesión.

Posteriormente, con base en la información suministrada por el concesionario con relación a la prestación del servicio o saldos por pagar, el Municipio debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que represente la naturaleza del gasto y acreditará la subcuenta de la cuenta que represente el pasivo. Cuando el Municipio autorice el desembolso al concesionario, debitará la subcuenta de la cuenta que represente el pasivo y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

2. Procedimiento para el reconocimiento de activos entregados en concesión.

La Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente señala que 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. De igual forma, menciona que la entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, así como las mejoras y rehabilitaciones que, dada la materialidad, se deban reconocer con base en la Norma.

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, reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros y, posteriormente, se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda.

Así las cosas, corresponde al Municipio identificar si los activos entregados en concesión, cumplen con los criterios de los bienes de uso público, es decir, si están 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, o si cumplen con los criterios definidos para las propiedades, planta y equipo, es decir, son empleados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos.

Una vez realizada la identificación de los activos, deberá reclasificarlos 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 corresponda y acreditando la subcuenta de la cuenta que represente la propiedad, planta y equipo o bien de uso público entregado en concesión.

3. Reconocimiento de pasivos asociados a los activos entregados en concesión

En relación con los pasivos, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente 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 de la concedente al concesionario, o de este a la concedente.

Como contraprestación, la entidad concedente puede compensar al concesionario realizando pagos directos al concesionario (pasivo financiero) o 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).

Según lo pactado en la cláusula séptima del contrato de concesión suscrito por el Municipio, la remuneración al concesionario corresponde al 80% del recaudo por la explotación económica de los servicios concesionados, por lo que existe una cesión de derechos por parte del Municipio.

Por lo anterior, en la medida que el concesionario ejecute el proyecto y construya, desarrolle, adquiera, mejore o rehabilite un activo en concesión, el Municipio debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el activo entregado en concesión y acreditará la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones – concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Posteriormente, amortizará el pasivo diferido y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión. En la amortización el Municipio 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.

4. Reconocimiento de ingresos o gastos asociados a la concesión

De acuerdo con los los numerales 1.3 y 1.4 de la Norma de acuerdo de concesión, 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.

De acuerdo con la cláusula séptima del acuerdo de concesión, al Municipio corresponde el 20 % de los recursos recaudados por la explotación de los servicios y activos concesionados, por lo que este será el porcentaje por el que el Municipio reconocerá las respectivas cuentas por cobrar y cuentas por pagar, si fuese el caso.

5. Aplicación de saldos iniciales según Instructivo 002 de 2015

El instructivo 002 de 2015 se expidió con el fin de facilitar la implementación del Nuevo Marco Normativo para las Entidades de Gobierno a 1 de enero de 2018, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo el cual sería de aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación.

En ese sentido, la entidad debió observar los criterios de reconocimiento de las diferentes partidas de activos y pasivos con el fin de identificar aquellas que se debían incluir en los saldos iniciales y, en adelante, aplicar lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

Por lo anterior, si el Municipio no reconoció partidas que cumplieran con el criterio de reconocimiento, o reconoció partidas que no cumplieran con los criterios, deberá observar lo establecido en la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20211100010351 DEL 16-03-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Registro contable de consignaciones realizadas por terceros por concepto de recaudos.

Doctora
ELIZABETH GÓMEZ SÁNCHEZ
Vicepresidenta Administrativa y Financiera
Agencia Nacional de Infraestructura
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número de radicado 20210010005532 del 08 de febrero del 2021, en la que solicita concepto sobre el siguiente tema:

“De conformidad con las condiciones contractualmente pactadas en el Contrato de Obra No. 001 de 2019 suscrito entre la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI) y el Consorcio IBINES (...), los apéndices técnicos del contrato establecen que:

“(…) Dentro de las actividades de administración, el contratista tendrá la obligación de recaudar todos los ingresos provenientes de arrendamientos de bienes inmuebles y muebles que estén a lo largo de los corredores férreos y sobre los cuales el Contratista realice la vigilancia los cuales serán propiedad de la Agencia Nacional de Infraestructura. En caso de incurrir en costos financieros, tasas y tributos a que haya lugar por el recaudo de los ingresos provenientes de bienes inmuebles o bienes muebles (equipos), estos costos se decantarán de los arriendos a consignar a la ANI, previa revisión de la interventoría (...)” (Subrayado fuera de texto)

En este entendido, la Agencia percibe ingresos que se derivan de los contratos de arrendamientos (...) que el Consorcio IBINES suscribe directamente con terceros (...) En este contexto, el Consorcio en calidad de arrendador es quien emite las respectivas facturas a sus arrendatarios y recauda el valor de los arrendamientos, posteriormente, lo recaudado es trasladado y/o consignado a cuentas bancarias de la Agencia Nacional de Infraestructura, conforme a las condiciones contractuales.

Se precisa, que el Consorcio IBINES como entidad responsable de IVA, discrimina este impuesto en las facturas que emite a sus arrendatarios y así mismo, es responsable de declarar este impuesto. Por su parte, la Agencia percibe el 100% de los ingresos.

El registro contable actual que la Agencia viene incorporando, corresponde al reconocimiento de un derecho en el código contable 138439001-Arrendamiento operativo (DB) y el reconocimiento de un ingreso en el código contable 480817001-Arrendamientos operativos (CR).

Por lo anterior, respetuosamente agradecemos pronunciamiento por parte de su despacho, a fin de absolver el siguiente interrogante:

1) De conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, ¿Cuál es el registro contable que la Agencia debe realizar, cuando el Consorcio consigna los recursos a la Agencia Nacional de Infraestructura?”

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 con la que 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 cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece, en el numeral 2.1, que “Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación” (Subrayados fuera del texto).

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, 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 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR establece que “Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores”. Por su parte, la dinámica de dicha cuenta establece que se acredita con “1- El valor del recaudo total o parcial de los derechos”.

CONCLUSIONES

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

Teniendo en cuenta que, según lo establecido contractualmente, el ingreso por concepto de arrendamientos corresponde 100% a la Agencia Nacional de Infraestructura, una vez se realice la depuración de los costos financieros, tasas y tributos a que haya lugar por el recaudo de los ingresos.

En este sentido, la ANI continuará reconociendo los ingresos por concepto de arrendamiento debitando la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando

la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor resultante de la depuración de costos financieros, tasas y tributos a cargo del consorcio.

Con el recaudo realizado por parte del consorcio, la ANI debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros y acreditará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Cuando el consorcio realice la consignación de los recursos recaudados en las cuentas de la ANI, esta última debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20211100013821 DEL 07-04-2021

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

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

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

ANTECEDENTES

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

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

CONSIDERACIONES

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

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

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

CAPÍTULO V

PAGO DE LOS COSTOS ASOCIADOS A LA APLICACIÓN DE LA VACUNA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)”

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

(...)

6.1.5. Gastos

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

6.1.6. Costos

73. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

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

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del

valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

86. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo pueda medirse con fiabilidad.

87. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 425 del 2019, y modificadas por la Resolución N° 218 de 2020, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Criterio general de reconocimiento

(...)

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

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

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

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

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

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

b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción;

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

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

(...)

2.2. Medición

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

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

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

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

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

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

“1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora.

(...)

1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

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

(...)

1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS

DESCRIPCIÓN: Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.

(...)

2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

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

(...)

2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

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

4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

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

(...)

4312-SERVICIOS DE SALUD

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

(...)

5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

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

(...)

6310-SERVICIOS DE SALUD

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

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

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y modificado por la Resolución N° 168 de 2020, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

38. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

6.1.1. Activos

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

6.1.4. Ingresos

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

65. La mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor de activos y pasivos que, de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

6.1.5. Costos

66. Los costos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

67. Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros y se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

77. Se reconocen como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no

están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de costos y gastos

80. Se reconocen como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

81. Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N° 426 del 2019, y modificadas por la Resolución N° 219 de 2020, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

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

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

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

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

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

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

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

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

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

(...)

1.2. Medición

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

(...)

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

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

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

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

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente, representa los abonos a la cartera por el mecanismo de giro previo, autorizado legalmente.

(...)

1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

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

(...)

2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

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

(...)

4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

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

(...)

4312-SERVICIOS DE SALUD

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

(...)

6310-SERVICIOS DE SALUD

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

CONCLUSIONES

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

1. Costos asociados al agendamiento y aplicación de vacunas.

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

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

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

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

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

subcuenta 131990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

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

De otra parte, si al finalizar el proceso de vacunación asignado a la entidad prestadora, no se ejecutaron la totalidad de los recursos que fueron recibidos como anticipo, estos deberán ser reintegrados a la UNGRD, para lo cual la entidad debitará la subcuenta 290190-Otros avances y anticipos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

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

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

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

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

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

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

Conforme lo señala la Resolución 166 de 2021, la UNGRD es la entidad encargada de efectuar los giros y pagos a las entidades prestadoras de servicios de salud, así como a las entidades responsables del aseguramiento en

salud, de acuerdo con los servicios prestados por estas en el proceso de previo, durante y posterior a la vacunación, por lo que aquí se indica el procedimiento contable a aplicar por esta entidad:

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

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

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

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

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20211100015631 DEL 14-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Momento en que debe realizarse el reconocimiento contable de cuentas por cobrar por concepto de tasa por utilización de agua y tasa retributiva

Doctora
DIANA LISETH ROA MANRIQUE
Subdirectora Administrativa y Financiera
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° 20210010023392, el día 07 de abril de 2021, mediante la cual consulta:

“Teniendo en cuenta que la Contraloría General de la República -CGR realiza su proceso de auditorías anualmente y que en el marco de la auditoría financiera de la vigencia 2020 realizada a esta Corporación, señaló como observación a la gestión financiera y contable el reconocimiento de las tasas por uso de agua y tasa retributiva, esta Autoridad Ambiental se ve en la necesidad de realizar la siguiente consulta:

La Corporación Autónoma Regional de Chivor - CORPOCHIVOR, Código CGN826815000, ha reconocido los ingresos generados por el cobro de tasas retributivas y tasas por la utilización del agua a diferentes usuarios, según lo establecido en la Ley 99 de 1993 y según Decreto 1076 de 2015 Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible de conformidad a 1º señalado en el Artículo 2.2.9.7.5.7 Parágrafo 2o. Que al respecto establece:

“Parágrafo 2º. 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.”

Para el año 2020 CORPOCHIVOR, no realizó registro de reconocimiento contable de la cartera por tasa por uso de agua y retributiva, dando aplicación al Decreto 465 de 2020 "Por el cual se adiciona el Decreto 1076 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, en lo relacionado con la adopción de disposiciones transitorias en materia de concesiones de agua para la prestación del servicio público esencial de acueducto, y se toman otras determinaciones en el marco de la emergencia sanitaria declarada por el Gobierno nacional a causa de la Pandemia COVID-19”

Que el citado Decreto establece en los párrafos de los artículos 7 y 8 transitorios lo siguiente:

“Artículo 7.

(...)

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Mientras se mantenga la declaratoria de la emergencia sanitaria por causa del coronavirus COVID-19, por parte del Ministerio de Salud y Protección Social, la entrega de las facturas de cobro de la tasa por utilización de agua correspondiente a la vigencia 2019 podrán entregarse dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la finalización de la emergencia sanitaria.

Artículo 8.

(...)

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Mientras se mantenga la declaratoria de la emergencia sanitaria por causa del coronavirus COVID-19, por parte del Ministerio de Salud y Protección Social, el plazo para la entrega de las facturas de cobro de la tasa retributiva por vertimientos puntuales, correspondientes a la vigencia 2019 podrá hacerse dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la finalización de la emergencia sanitaria.”

Que el citado Decreto 465 fue objeto de control de legalidad a través de la sentencia Expediente No. 11001-03-15-000-2020-01058-00, en el cual este declaró ajustados a derecho los artículos 1, 2, 5, 7, 8, y 9 del mismo.

Ahora bien, una vez analizada dicha sentencia, esta Autoridad Ambiental procedió a suspender los términos de generación de facturación y entrega de las mismas, por cuanto el Decreto 465 de 2020, concedió la facultad a dichas entidades de posponer la entrega de las mismas.

En atención a lo anteriormente expuesto, esta Corporación y en el entendido que la liquidación dimanada de esta no es considerada como una liquidación oficial, por cuanto no quedó en firme, se abstuvo de realizar el reconocimiento contable de la misma.

Es importante, para esta Autoridad Ambiental, establecer que los actos administrativos quedan en firme, siempre y cuando cumplan los requisitos señalados en el artículo 87 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011) el cual expresó:

“ARTÍCULO 87. FIRMEZA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.
5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.”

De lo anterior se logra esgrimir que la firmeza de los actos administrativos se entiende definida desde el momento en el que el usuario tiene conocimiento del mismo y puede interponer o no los recursos de ley que corresponda para controvertirlos o aclararlos.

Lo mismo lo ha señalado reiterativamente las diferentes sentencias de la Corte Constitucional las cuales han establecido entre otras cosas lo siguiente:

“La ejecutoria está circunscrita a la facultad que tiene la administración de producir los efectos jurídicos del mismo, aún en contra de la voluntad de los administrados... La fuerza ejecutoria de los actos administrativos, es decir, su ejecutividad, depende entonces de dos aspectos fundamentales: la presunción de legalidad del acto administrativo, siempre que no haya sido desvirtuada, y su firmeza, que se obtiene, cuando contra los actos administrativos no proceda ningún recurso, o los recursos interpuestos se hayan decidido, o no se interpongan recursos o se renuncie expresamente a ellos, o cuando haya lugar a la perención, o se acepten los desistimientos”.

Así pues, en atención a lo referido anteriormente esta Autoridad Ambiental, se abstuvo de realizar el reconocimiento contable de la cartera por concepto de la liquidación de la tasa retributiva y la tasa por uso de agua, en la medida que se consideró que dicha liquidación no ha cobrado firmeza hasta tanto los usuarios tengan conocimiento de la misma.

Por lo anteriormente expuesto, se solicita conceptuar sobre si la Corporación Autónoma Regional de Chivor - CORPOCHIVOR, debe realizar el reconocimiento contable de la liquidación de la tasa por uso del agua y tasa retributiva.

En el caso afirmativo cuál es el procedimiento aplicable para el reconocimiento contable de la cartera por tasa por uso del agua y tasa Retributiva teniendo en cuenta las directrices determinadas por el Gobierno Nacional dada la declaratoria de emergencia sanitaria.”

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

CONSIDERACIONES

Los artículos 87, 98, 99 y el parágrafo del artículo 104 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), establecen:

“ARTÍCULO 87. FIRMEZA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.

5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.”

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.

Artículo 99. DOCUMENTOS QUE PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO A FAVOR DEL ESTADO. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.

2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, o de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero.

3. Los contratos o los documentos en que constan sus garantías, junto con el acto administrativo que declara el incumplimiento o la caducidad. Igualmente lo serán el acta de liquidación del contrato o cualquier acto administrativo proferido con ocasión de la actividad contractual.

4. Las demás garantías que a favor de las entidades públicas, antes indicadas, se presten por cualquier concepto, las cuales se integrarán con el acto administrativo ejecutoriado que declare la obligación.

5. Las demás que consten en documentos que provengan del deudor.”

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%.” (Subrayado fuera de texto).

Los artículos 2.2.9.6.1.14 y 2.2.9.7.5.7 del Decreto 1076 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible” establecen:

“Artículo 2.2.9.6.1.14. Forma de Cobro. Las Autoridades Ambientales Competentes cobrarán las tasas por utilización de agua mensualmente mediante factura expedida con la periodicidad que estas determinen, la cual no podrá ser mayor a un (1) año.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. (Adicionado por el artículo 7 del Decreto 465 de 2020) Mientras se mantenga la declaratoria de la emergencia sanitaria por causa del coronavirus COVID-19, por parte del Ministerio de Salud y Protección Social, la entrega de las facturas de cobro de la tasa por utilización de agua correspondiente a la vigencia 2019 podrán entregarse dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la finalización de la emergencia sanitaria.

Parágrafo. Las facturas se expedirán en un plazo no mayor a 4 meses después de finalizar el período objeto de cobro. La autoridad ambiental competente no podrá cobrar períodos no facturados.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. (Adicionado por el artículo 7 del Decreto 465 de 2020) Mientras se mantenga la declaratoria de la emergencia sanitaria por causa del coronavirus COVID-19, por parte del Ministerio de Salud y Protección Social, la entrega de las facturas de cobro de la tasa por utilización de agua correspondiente a la vigencia 2019 podrán entregarse dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la finalización de la emergencia sanitaria.

En caso de que como consecuencia de la emergencia sanitaria a que se refiere el presente parágrafo, se acumulen los pagos de las tasas de los años 2019 y 2020 las Autoridades Ambientales Competentes suscribirán con sus usuarios acuerdos de pago.

(...)

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 autodeclaración 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 TRANSITORIO. (Adicionado por el artículo 8 del Decreto 465 de 2020) Mientras Mientras se mantenga la declaratoria de la emergencia sanitaria por causa del coronavirus COVID-19, por parte del Ministerio de Salud y Protección Social, el plazo para la entrega de las facturas de cobro de la tasa retributiva

por vertimientos puntuales, correspondientes a la vigencia 2019 podrá hacerse dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la finalización de la emergencia sanitaria.

En caso de que como consecuencia de la emergencia sanitaria a que se refiere el presente párrafo, se acumulen los pagos de las tasas de los años 2019 y 2020, las Autoridades Ambientales Competentes suscribirán con sus usuarios, acuerdos de pago. (...)”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 167 de 2020, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.”

El numeral 2 del Capítulo I de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 218 de 2020, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se deben reconocer 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 este sentido, los actos administrativos u otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad deben ser reconocidos como cuentas por cobrar una vez presten mérito ejecutivo, por cuanto es hasta dicho momento en que la entidad realmente espera la entrada del flujo financiero.

El CPACA establece que prestan mérito ejecutivo los actos administrativos ejecutoriados, es decir, en firme, en los que se imponga a favor de las entidades públicas la obligación de pagar una suma líquida de dinero.

Así las cosas, las liquidaciones por concepto de tasa por utilización de agua y tasa retributiva deben ser reconocidas como cuentas por cobrar cuando adquieran firmeza, ya que es en dicho momento en que prestan mérito ejecutivo para exigir su pago, por lo que se espera la entrada de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En atención a lo anteriormente expuesto, si las liquidaciones de la tasa por uso de agua o de la tasa retributiva referidas en la consulta no han adquirido firmeza, la Corporación Autónoma Regional de Chivor no debe realizar su reconocimiento contable.

CONCEPTO No. 20211100019041 DEL 20-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Movilización de cartera a CISA.

Doctora
SANDRA MILENA MARTÍNEZ
Grupo Recursos Financieros
Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación – CGN, su consulta radicada bajo el N° 20211400019402 de fecha 16 de marzo de 2021, mediante la cual indica lo siguiente:

ANTECEDENTES

“Teniendo en cuenta que la Superintendencia en su cartera cuenta con una cifra bastante significativa de deudores los cuales fueron evaluados por el área jurídica determinando que es una cartera de imposible recaudo, la cual se pretende vender a Central de Inversiones CISA de acuerdo a lo estipulado en la ley 1450 de 2011, Artículo 238, la cual describe:

“Movilización de activos: A partir de la expedición de la presente ley, 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, tendrán un plazo de seis (6) meses para ceder la cartera con más de ciento ochenta (180) días de vencida, al Colector de Activos Públicos –CISA para que este las gestione. La cesión se hará mediante contrato interadministrativo en las condiciones que fije el modelo de valoración que defina el Gobierno Nacional.

Dicha cartera en estados financieros de la Supervigilancia, figura en las cuentas de cartera por multas (131102), cartera por contribución (131127) y cartera de difícil recaudo (138515) y teniendo en cuenta que el valor registrado por deterioro (138614) es bastante bajo, respecto a la cartera de imposible recaudo. Requerimos a la Contaduría emitir un concepto respecto a los protocolos (sic) y formalidades contables a efectuar con la respectiva cesión, teniendo en cuenta los procesos de valoración establecidos en el convenio.

Adicionalmente solicitamos la dinámica contable a aplicar, sobre los diferentes traslados o reclasificaciones (ya sea a cuentas de orden para efectos de tener el control sobre el valor de la cesión).”

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

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

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

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

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

6.1.1. Activos

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

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 425 del 2019, y modificadas por la Resolución N° 218 de 2020, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución N° 469 de 2016, estableció en el numeral 1 relacionado con la movilización de cartera, lo siguiente:

“1. MOVILIZACIÓN DE CARTERA

1.1 Cartera con más de 180 días de vencida

1.1.1 Cesión de cartera

1.1.1.1 Registros contables en la entidad cedente

La entidad que, de conformidad con las normas legales vigentes de movilización de activos, ceda la cartera con más de 180 días de vencida deberá retirar el derecho entregado mediante un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y un debito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), cuando a ello haya lugar. Adicionalmente, debitara la subcuenta 138416-Enajenacion de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor de la cartera establecido en el contrato interadministrativo respectivo. Si se presenta diferencia, esta se registrará en la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 4802-FINANCIEROS o 580423-Perdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS, según corresponda.

(...)

El tratamiento contable establecido en este numeral se origina en la medida que con la cesión de la cartera se transfieren a CISA los riesgos y las ventajas inherentes a la misma.

1.1.1.2 Registros contables en CISA

Con la adquisición de la cartera, CISA registrará el valor correspondiente con un debito en la subcuenta 138404-Cartera improductiva adquirida de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 249036-Cartera adquirida por movilización de activos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

En complemento, CISA registrará en cuentas de orden el valor total del capital, los intereses y demás conceptos asociados con la cartera adquirida, para lo cual debitará la subcuenta 836601-Cartera improductiva adquirida por movilización de activos de la cuenta 8366-CARTERA ADQUIRIDA y acreditará la subcuenta 891529-Cartera adquirida de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). (...)

1.1.2 Recaudo de la cartera con más de 180 días de vencida

En la medida que CISA realice el recaudo de la cartera adquirida, registrara un debito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditara la subcuenta 138404-Cartera improductiva adquirida de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Si se presenta diferencia entre el valor recaudado y el valor de adquisición, esta se registrará en la subcuenta 480241-Ganancia por la recuperación de Cartera improductiva adquirida de la cuenta 4802-FINANCIEROS o 580446-Pérdida por la recuperación de Cartera improductiva adquirida de la cuenta 5804-FINANCIEROS, según corresponda.

Simultáneamente, CISA disminuirá, por el valor del recaudo, las cuentas de orden de control, debitando fa subcuenta 891529-Cartera adquirida de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y creditando la subcuenta 836601-Cartera improductiva adquirida por movilización de activos de la cuenta 8366-CARTERA ADQUIRIDA. Los saldos que subsistan, luego de agotar la gestión de cobro, se deberán retirar previa decisión administrativa.

(...)

1.1.3 Giro de los recursos de la cartera recibida con más de 180 días de vencida

1.1.3.1 Registros contables en CISA

Cuando CISA gire el valor de la cartera a la entidad cedente, cancelara el pasivo con un débito en la subcuenta 249036-Cartera adquirida por movilización de activos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Lo anterior, previo descuento de los costos o retribuciones ya causados o pagados por CISA en su gestión, para lo cual acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros o la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, según corresponda.

1.1.3.2 Registros contables en la entidad cedente de la cartera vencida

Si en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes CISA gira los recursos al Tesoro Nacional, la entidad cedente aplicara el procedimiento de recaudos definido en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF Nación debitando la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Si el pago lo recibe la entidad cedente, esta registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138416-Enajenacion de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

(...)

CONCLUSIONES

En primer lugar, me permito precisar que atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública, por lo tanto, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse frente a los protocolos y los lineamientos en torno a los procesos de valoración que deben ser establecidos en un convenio o contrato interadministrativo, por cuanto estos asuntos son de carácter administrativo y jurídico que deben ser evaluados por la entidad en apoyo con sus áreas competentes. En este sentido, corresponde a esta entidad pronunciarse sobre el reconocimiento contable asociado a la cesión de la cartera al CISA.

De conformidad con las consideraciones expuestas, en el procedimiento contable que debe realizar la entidad para el reconocimiento de la cesión de cartera con más de 180 días de vencida a CISA se tomará en cuenta el procedimiento anexo a la Resolución N° 469 de 2016 y las modificaciones que ha tenido el Catálogo General de Cuentas, siendo este el siguiente:

1. Cesión de cartera

Registros contables en la entidad cedente

La Superintendencia deberá retirar el derecho entregado a CISA, y cuando se transfieran los riesgos y beneficios asociados, mediante un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), cuando a ello haya lugar. Adicionalmente, debitará la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor de la cartera establecido en el contrato interadministrativo respectivo. Si se presenta diferencia, esta se registrará en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros de la cuenta 4802-FINANCIEROS o 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS, según corresponda.

Registros contables en CISA

Con la adquisición de la cartera, CISA registrará el valor correspondiente con un débito en la subcuenta 138404-Cartera improductiva adquirida de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 249036-Cartera adquirida por movilización de activos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

En complemento, CISA registrará en cuentas de orden el valor total del capital, los intereses y demás conceptos asociados con la cartera adquirida, para lo cual debitará la subcuenta 836601-Cartera improductiva adquirida por movilización de activos de la cuenta 8366-CARTERA ADQUIRIDA y acreditará la subcuenta 891529-Cartera adquirida de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

2. Recaudo de la cartera

En la medida que CISA realice el recaudo de la cartera adquirida, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138404-Cartera improductiva adquirida de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Si se presenta diferencia entre el valor recaudado y el valor de adquisición, esta se registrará en la subcuenta 480241-Ganancia por la recuperación de cartera improductiva adquirida de la cuenta 4802-FINANCIEROS o 580446-Pérdida por la recuperación de cartera improductiva adquirida de la cuenta 5804-FINANCIEROS, según corresponda.

Simultáneamente, CISA disminuirá, por el valor del recaudo, las cuentas de orden de control, debitando la subcuenta 891529-Cartera adquirida de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836601-Cartera improductiva adquirida por movilización de activos de la cuenta 8366-CARTERA ADQUIRIDA. Los saldos que subsistan, luego de agotar la gestión de cobro, se deberán dar de baja en cuentas previa decisión administrativa.

3. Giro de los recursos de la cartera recibida

Registros contables en CISA

Cuando CISA gire el valor de la cartera a la entidad cedente, cancelará el pasivo con un débito en la subcuenta 249036-Cartera adquirida por movilización de activos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Lo anterior, previo descuento de los costos o retribuciones ya causados o pagados por CISA en su gestión, para lo cual acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros o la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, según corresponda.

Registros contables en la entidad cedente

Si en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes CISA gira los recursos al Tesoro Nacional, la entidad cedente aplicará el procedimiento de recaudos definido en SIIF Nación debitando la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Pero, si el pago lo recibe directamente la entidad cedente, esta registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20211100021611 DEL 27-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Saneamiento contable de la cartera del impuesto predial unificado e industria y comercio y su complementario de avisos y tableros.

Doctora
ANA MILENA MONTOYA MARTÍNEZ
Tesorera Municipal
Alcaldía Municipal de Ginebra
Ginebra, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211400020282, del 18 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Como Tesorera Municipal del Municipio de Ginebra Valle, de manera comedida y respetuosa, elevo petición de concepto acerca de la pertinencia de llevar a cabo el saneamiento contable de la cartera del impuesto predial unificado e industria y comercio y su complementario de avisos y tableros.

Lo anterior, teniendo en cuenta que, por mandato de la ley y en especial por lo dictado en la Ley 1819 de 2016, en sus artículos 354 y 355, en concordancia con la Ley artículo 261, estableció la obligatoriedad de llevar a cabo el saneamiento Contable en los municipios en un plazo máximo de 2 años, contados a partir de la entrada en vigencia de dicha norma, toda vez que este procedimiento es vigilado por las Contralorías Municipales y/o Regionales.

Que mediante la Circular Conjunta 001 del 20 de febrero de 2017, el Auditor General de la República, y el Contador General de la Nación, dirigen comunicación a las contralorías Territoriales, informando que el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, “determina que las (sic) entidades Territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable y que el término para llevar a cabo esta actividad será de dos años, a partir de la vigencia de la citada ley”.

Es de aclarar que, al momento de llegar esta Administración, se evidencio (Sic) que dicho saneamiento no fue efectuado, razón por la cual, la suscrita funcionaria pública solicita se le oriente en el sentido de, (Sic) si puede llevar a cabo dicho procedimiento en estos momentos ya que estos valores, (Sic) están afectando la cartera y son rubros que ya están identificados como de difícil recaudo.

Agradezco su amable colaboración y puede remitir la respuesta al correo electrónico tesoreria@ginebra-valle.gov.co.

CONSIDERACIONES

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

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

Los numerales 4.1.1-Relevancia y 4.1.2-Representación fiel características fundamentales correspondientes a las Características cualitativas de la información financiera, contenidos en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, disponen:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

13. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control.

4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. 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.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

17. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

19. 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.

20. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios.

21. 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.

22. La utilidad de la información financiera depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, los numerales 2.1-Reconocimiento y 2.5-Baja en cuentas correspondiente a la norma de Cuentas por Cobrar, contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública con la Resolución N°533 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

“2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera de texto).

Además, los numerales 2.1.1.-Marco normativo del proceso contable, 3.2.2-Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, 3.2.14-Análisis, verificación y conciliación de información y 3.2.15-Depuración contable permanente y sostenible del anexo de la Resolución 193 de 2016,

por la cual se incorporan los Procedimientos Transversales en el Régimen de Contabilidad Pública para la evaluación del control interno contable, expresan:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

(...)

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

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

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

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

(...)

3.2.14-Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de

aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

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

3.2.15-Depuración contable permanente y sostenible

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

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

Con independencia de la vigencia de la Ley 1819 de 2016, la entidad debe realizar el proceso de saneamiento contable, que es de carácter permanente, en atención a lo establecido en el anexo de la Resolución 193 de 2016. En primer lugar, para realizar el saneamiento contable de la cartera del impuesto predial unificado e industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, el Municipio de Ginebra-Valle del Cauca debe atender lo mencionado en las características fundamentales de relevancia y representación fiel, correspondientes a las características cualitativas de la información financiera, contenidas en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

Asimismo, en lo concerniente a la existencia de un procedimiento para llevar a cabo el saneamiento contable de la cartera, la entidad debe aplicar lo estipulado en el anexo de la Resolución 193 de 2016, referente a la evaluación del control interno contable. Por lo cual, debe tenerse en cuenta el numeral 3.2.2-Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, por ejemplo, lo correspondiente a la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable (opcional) 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, entre otros.

Además, dentro del procedimiento para llevar a cabo el saneamiento contable de la cartera, se deben tener en cuenta los numerales 3.2.1.4-Análisis, verificación y conciliación de la información, el cual expresa que se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla con fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generen información relativa a bancos, cuentas por cobrar entre otros; y 3.2.1.5-Depuración contable permanente y sostenible, que menciona que se deben adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás contenidos de los estados financieros, con el fin de que se cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Adicionalmente, durante el desarrollo de la depuración contable permanente y sostenible de la cartera de la entidad, atenderá lo establecido en las secciones 2.1. y 2.5. de la norma sobre cuentas por cobrar, citada en las consideraciones, para establecer aquellas cuentas por cobrar que serán sometidas al proceso de baja en cuentas.

En todo caso, la entidad debe observar lo establecido en el artículo 98 de la Ley 1437 de 2011, sobre el proceso administrativo de cobro de las obligaciones de terceros a su favor, toda vez que la depuración contable y la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, objeto de su consulta, no implican el agotamiento de las vías administrativas para lograr el recaudo de dichos derechos.

CONCEPTO No. 20211100021701 DEL 28-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de cuentas por cobrar a deudores morosos o de saldos menores.

Doctor
MATEO ÁLVAREZ MEJÍA
Instituto de Valorización de Manizales (Invama)
Manizales, Caldas

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400021162 el 24 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita concepto sobre la realización de baja en cuentas de cuentas por cobrar, que representan acreencias de deudores morosos y de valores o saldos menores que tiene reconocidas una entidad pública descentralizada en su contabilidad.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

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

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

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

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

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración.” (Subrayado fuera de texto.)

Ahora bien, el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

También establece, en su numeral 3.2.15 lo siguiente, con respecto a la depuración contable:

“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.”

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, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 533 de 2015, y actualizadas según la Resolución 218 de 2020, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La 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, en la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y se dejarán de reconocer, cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos, cuando caduca la acción de cobro o cuando se trate de saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro les ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial. Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

En este sentido, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, establece que el proceso de saneamiento contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Es pertinente aclarar que, si ha existido evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar han debido ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar.

Por lo tanto, tras la evaluación realizada por la entidad, si las cuentas por cobrar objeto de su consulta cumplen con alguna de las causales para la realización de su baja en cuentas, entonces la entidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, y de existir diferencia, un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, es menester manifestar que la realización de la baja en cuentas de las partidas que no cumplen con los requisitos para su reconocimiento, es un procedimiento de origen y efecto meramente contable. En este orden de ideas y atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter jurídico, administrativo o presupuestal, relacionados con los derechos representados en las cuentas por cobrar.

La autorización de la realización de la baja en cuentas corresponde al funcionario, dependencia o comité a quien se le haya asignado dicha responsabilidad en los manuales que para el efecto haya elaborado la 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, si bien la entidad puede asignar dichas funciones al funcionario o área que estime pertinente, respecto a la responsabilidad del control interno, en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, así como el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, se establece que la determinación del proceso es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también serán responsabilidades de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

CONCEPTO No. 20211100023921 DEL 11-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de intereses de mora asociados al cobro de cuotas partes de pensiones.

Doctora
 SONIA LORENA OVIEDO ACEVEDO
 Secretaria General
 Alcaldía de Neiva
 Neiva, Huila

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400024162, el 13 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

El municipio de Neiva tiene a su cargo el cobro de cuotas partes pensionales, cobro que se realiza a través del procedimiento administrativo de cobro coactivo, y sobre los cuales se generan intereses al DTF a partir del pago de la mesada pensional, de conformidad con el artículo 4° de la Ley 1066 de 2006. Por lo que, la oficina de contabilidad, mensual o trimestralmente, es informada por parte de la oficina encargada del cobro persuasivo de cuotas partes pensionales, lo que adeuda cada entidad en razón al cobro de las cuotas partes pensionales con sus respectivos intereses a la tasa DTF generados.

La oficina de contabilidad registra a favor del municipio de Neiva el valor del capital que se genera en el momento de la liquidación sin aplicar contablemente los intereses que originan dicha obligación, ya que es de observarse que en un procedimiento coactivo pueden suceder unas variables de terminación del proceso, como su cobro parcial, etc. Los intereses pueden variar en razón al fenómeno de la prescripción de acción de cobro, causal exceptiva contemplada en el artículo 831 del Estatuto Tributario Nacional, igualmente en transcurso de un proceso de cobro la entidad deudora cuenta con un debido proceso y un derecho a la defensa, que le permite, si es el caso, que se ordene la terminación, alegar también pago parcial de la obligación, acuerdos de pago, pago total de la obligación, prescripción, falta de título ejecutivo, entre otros, lo que puede generar que los intereses posteriormente pierdan vigencia en el tiempo y no puedan aplicarse a la deuda.

Teniendo en cuenta lo anterior, solicitamos se emita concepto respecto a la aplicación de dichos intereses contablemente, ya que su aplicación puede generar o inflar el activo de la entidad y posteriormente tendría que reducirse, al reducirse por cualquier causa dichos intereses al DTF.

CONSIDERACIONES

El artículo 4 de la Ley 1066 de 2006, en relación con el cobro de intereses por concepto de obligaciones pensionales y prescripción de la acción de cobro establece que “las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales causarán un interés del DTF entre la fecha de pago de la mesada pensional y la fecha de reembolso por parte de la entidad concurrente. El derecho al recobro de las cuotas partes pensionales prescribirá a los tres (3) años siguientes al pago de la mesada pensional respectiva. La liquidación se efectuará con la DTF aplicable para cada mes de mora.”

Los párrafos 39 y 40 del numeral 5. Principios de contabilidad pública del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“4.1.1. Relevancia

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

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

Así mismo, el párrafo 48 del numeral 6.1.1. Activos del referido Marco Conceptual indica que son activos de la entidad los recursos que esta controla y provienen de sucesos pasados, con los cuales espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que, entre otras razones, el recurso es controlado cuando otorga el derecho a la entidad para recibir una corriente de flujos de efectivo.

Los numerales 2.1. Reconocimiento y 2.5. Baja en cuentas, del Capítulo I. Activos, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)”

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La

entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera de texto)

En el numeral 3. Nómina de pensionados y cuotas partes de pensiones por cobrar del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se establece:

“3.3. Causación de cuotas partes de pensiones por cobrar

Con el pago de la mesada pensional, la entidad que tiene a su cargo la obligación pensional debitará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 199003-Derechos de reembolso relacionados con cuotas partes de pensiones de la cuenta 1990-DERECOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS. (...)

El valor de los intereses de mora causados sobre cuotas partes de pensiones por cobrar se registrará debitando la subcuenta 138435-Intereses de mora de la subcuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480233-Intereses de mora de la subcuenta 4802-FINANCIEROS.

3.4. Recaudo de cuotas partes de pensiones por cobrar

Con el recaudo de las cuotas partes de pensiones, la entidad beneficiaria debitará 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, según sea el caso, y acreditará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones o la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, según corresponda. Si el recaudo se realiza a través de una tesorería centralizada, la entidad beneficiaria y la tesorería centralizada aplicarán lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

3.5. Prescripción de cuotas partes de pensiones por cobrar

En caso de que prescriba la acción de cobro de las cuotas partes de pensiones, la entidad beneficiaria de las cuotas partes de pensiones las dará de baja en cuentas por su valor en libros, para lo cual debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones o la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, es relevante mencionar que la entidad debe reconocer todos los hechos económicos que tuvieren realización de acuerdo con su esencia económica y en aplicación del principio de devengo, el cual señala que 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 debe 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.

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 establecido 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 intereses de mora asociados a las cuotas partes de pensiones por cobrar que tenga la entidad.

Por lo anterior, y atendiendo lo indicado en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando la entidad realice el pago de la mesada pensional reconoce la cuenta por cobrar debitando la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 199003-Derechos de reembolso relacionados con cuotas partes de pensiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS. En la medida en que se generen intereses de mora sobre las cuotas partes de pensiones por cobrar, estos se registran debitando la subcuenta 138435-Otros intereses de mora de la subcuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480233-Otros intereses de mora de la subcuenta 4802-FINANCIEROS.

Con el recaudo de los derechos a favor de la entidad, esta debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, según sea el caso, y acreditará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones o la subcuenta 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, según corresponda.

Ahora bien, si se presentan casos en los cuales no es probable que exista un flujo de efectivo hacia la entidad por los conceptos de cuotas partes de pensiones o de los intereses de mora asociados, porque prescriban los derechos, caduque la acción de cobro, o se condonen valores mediante la celebración de acuerdos de pago, entre otras circunstancias, la entidad deberá proceder a la baja en cuentas de estos derechos por los valores que se encuentren registrados, para ello debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones o la subcuenta 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, según corresponda.

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. 20211100025841 DEL 14-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las multas impuestas a servidores públicos por incurrir en faltas disciplinarias.

Doctora
MÓNICA MORALES RONCANCIO
Profesional
Agencia Logística de las Fuerzas Militares
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100024072 el 12 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“cual (Sic) es la contabilización de los procesos disciplinarios con fallo en valor porque el empleado ya no se encuentra laborando, y si la resolución salió antes de convergencia y no se ha realizado gestión de cobro y se encuentra en cuentas de orden, que tan viable es generar la cuenta por cobrar si no es efectivo el cobro, o que (Sic) registro a la fecha se debe realizar”

Al respecto, mediante comunicación del día 29 de abril, realizó las siguientes precisiones sobre el contexto de su consulta:

La consultante informa que su pregunta es la siguiente: ¿Cuál es el tratamiento contable de un proceso disciplinario decidido en contra del empleado? Esto teniendo en cuenta que se pueden presentar dos tipos de sanciones, a saber: i) descuento de un tiempo trabajado directamente aplicado sobre la nómina, o ii) multa en dinero, a favor de la entidad.

Asimismo, la consultante informa que algunas de las cuentas por cobrar, que cuentan con actos administrativos en firme, se encuentran registradas en cuentas de orden y que corresponden a periodos anteriores, incluso a periodos previos a la fecha de transición al nuevo marco normativo, dado que son cuentas por cobrar de dudoso cobro dado que los empleados se han retirado de la entidad o no se estima que la entidad las pueda recuperar.

Adicionalmente, la consultante informa que realiza la consulta desde la Agencia Logística de las Fuerzas Militares y adjunta los siguientes archivos:

- 1. Ley 734 de 2002 – Código Único Disciplinario – Regulación aplicada por la entidad para los procesos disciplinarios.*
- 2. Memorando N° 20171200274897 – Información para ejecución sanciones pecuniarias fallos disciplinarios.*

CONSIDERACIONES

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

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

El artículo 173 de la Ley 734 de 2002, mediante la cual se expide el Código Único Disciplinario, vigente hasta el 30 de junio de 2021, establece:

“ARTÍCULO 173. PAGO Y PLAZO DE LA MULTA. Cuando la sanción sea de multa y el sancionado continúe vinculado a la misma entidad, el descuento podrá hacerse en forma proporcional durante los doce meses siguientes a su imposición; si se encuentra vinculado a otra entidad oficial, se oficiará para que el cobro se efectúe por descuento. Cuando la suspensión en el cargo haya sido convertida en multa el cobro se efectuará por jurisdicción coactiva.

Toda multa se destinará a la entidad a la cual preste o haya prestado sus servicios el sancionado, de conformidad con el Decreto 2170 de 1992.

Si el sancionado no se encontrare vinculado a la entidad oficial, deberá cancelar la multa a favor de ésta, en un plazo máximo de treinta días, contados a partir de la ejecutoria de la decisión que la impuso. De no hacerlo, el nominador promoverá el cobro coactivo, dentro de los treinta días siguientes al vencimiento del plazo para cancelar la multa.

(...)

En cualquiera de los casos anteriores, cuando se presente mora en el pago de la multa, el moroso deberá cancelar el monto de la misma con los correspondientes intereses comerciales.” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 237 de la Ley 1952 de 2019, mediante la cual se expide el Código General Disciplinario, deroga la Ley 734 de 2002 y algunas disposiciones de la Ley 1474 de 2011, relacionadas con el derecho disciplinario, establece:

“ARTÍCULO 237. PAGO Y PLAZO DE LA MULTA. Cuando la sanción sea de multa y el sancionado continúe vinculado a la misma entidad, el descuento podrá hacerse en forma proporcional durante los doce meses

siguientes a su imposición; si se encuentra vinculado a otra entidad oficial, se oficiará para que el cobro se efectúe por descuento. Cuando la suspensión en el cargo haya sido convertida en días de salario, el cobro se efectuará por jurisdicción coactiva.

Toda multa se destinará a la entidad a la cual preste o haya prestado sus servicios el sancionado.

Si el sancionado no se encuentra vinculado a la entidad oficial, deberá cancelar la multa a favor de esta, en un plazo máximo de treinta días, contados a partir de la ejecutoria de la decisión que la impuso. De no hacerlo, el nominador promoverá el cobro coactivo, dentro de los treinta días siguientes al vencimiento del plazo para cancelar la multa.

(...)

En cualquiera de los casos anteriores, cuando se presente mora en el pago de la multa el moroso deberá cancelar el monto de la misma con los correspondientes intereses corrientes.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 1, del numeral 2.1. Reconocimiento; 4 al 7, del numeral 2.4. Medición posterior; y 10, del numeral 2.5. Baja en cuentas, del numeral 2. Cuentas por cobrar, del Capítulo I. Activos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 28 y 30, del numeral 1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones, del numeral 1. Ingresos de transacciones sin contraprestación, del Capítulo IV. Ingresos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“28. 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.

(...)

30. 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)

Los párrafos 21 al 28, del numeral 4.3. Corrección de errores, 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, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, los ingresos por multas deben ser reconocidos contablemente en el momento en que el acto administrativo proferido por la autoridad competente se encuentre en firme, es decir, no proceda ningún recurso en su contra. Dichos ingresos se deben medir por el valor definido por la autoridad competente en el acto administrativo en firme.

Por su parte, la norma de Cuentas por cobrar establece que se reconocerán como cuentas por cobrar aquellos derechos obtenidos por la entidad en el desarrollo de su actividad, de los cuales espere obtener un flujo financiero fijo y determinable en el futuro, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Dado que, 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 que, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios por cuanto están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes, por lo que las entidades deben cobrar dichas acreencias, ya que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, la norma de Cuentas por cobrar define que se pueden dar de baja en cuentas aquellas cuentas por cobrar reconocidas, cuyos derechos se hayan extinguido o transferido o la entidad haya renunciado a ellos.

De conformidad con lo anterior y teniendo en cuenta que, de acuerdo a lo establecido en las Leyes 732 de 2002 y 1952 de 2019, las multas que se impusieron a los servidores públicos de la entidad como resultado de un proceso disciplinario debieron ser reconocidas, una vez el fallo sancionatorio adquirió firmeza, mediante

el registro débito de la subcuenta 131102-Multas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 411002-Multas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por el valor de la multa establecido en el fallo.

Ahora bien, en atención a que las multas pudieron ser aplicadas por vía descuento de nómina, si el servidor público aún se encontraba vinculado a la entidad o a cualquier entidad pública, o por medio de proceso de cobro a la persona, si no se encontraba vinculada con ninguna entidad pública, para el reconocimiento contable del cobro de la cuenta por cobrar, la entidad debió proceder de acuerdo con lo definido a continuación:

A. Si el tercero aún se encontraba vinculado con la entidad, entonces se debió realizar el descuento de nómina autorizado legalmente, mediante el débito de la subcuenta 251101-Nómina por pagar, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 131102-Multas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por el valor de la alícuota mensual que corresponda.

B. Si el tercero no se encontraba vinculado con la entidad, entonces se debieron realizar las gestiones administrativas que corresponden para procurar el recaudo, conforme a la ley, y se tuvieron que reconocer los abonos respectivos mediante el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 131102-Multas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Si el tercero no realizó los abonos requeridos de conformidad con la ley, entonces la entidad debió reconocer los intereses por mora mediante el registro débito de la subcuenta 131103-Intereses, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, cuya contrapartida es crédito de la subcuenta 411003-Intereses de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con posterioridad al reconocimiento de las cuentas por cobrar y al menos al final de cada periodo contable, la entidad debió realizar la evaluación de deterioro de estas, de conformidad con lo definido en los párrafos 4 al 10 de la norma Cuentas por cobrar, teniendo en cuenta el comportamiento de pago de los terceros y el desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

Si la entidad determinó que existía deterioro de valor sobre las cuentas por cobrar por concepto de multas, debió reconocerlo mediante el registro débito de la subcuenta 534714-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

En todo caso, dado que la entidad no ha seguido el tratamiento contable definido en estas conclusiones para todos los fallos en firme de procesos disciplinarios en contra de sus servidores públicos, la entidad cometió un error por omisión en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo que debe realizar el reconocimiento de tales fallos no reconocidos mediante el registro débito de la subcuenta 131102-Multas, de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, cuya contrapartida será el crédito de la subcuenta 411002-Multas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS,

para aquellos fallos en firme del periodo actual, y el crédito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, para aquellos fallos en firme de periodos anteriores.

Asimismo, la entidad debe realizar el reconocimiento del deterioro de valor de las cuentas por cobrar de periodos anteriores, mediante el débito de la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuya contrapartida es el débito de la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Adicionalmente, la entidad debe evaluar la materialidad de este error y, de resultar material el error, realizar la reexpresión de los saldos comparativos de las cuentas afectadas, en la presentación de los estados financieros del año 2021.

Con posterioridad a la corrección del error, si la entidad determina en el periodo actual que los derechos que representan las cuentas por cobrar se han extinguido, transferido o la entidad renuncia a ellos o no cumplen los criterios para mantenerse reconocidos como activos en la contabilidad, entonces la entidad debe proceder a su baja en cuentas mediante el registro débito de la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 131102-Multas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Si se presenta diferencia entre estos dos saldos, entonces la entidad reconocerá esta diferencia en el débito de la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Asimismo, para efectos de control de estas cuentas por cobrar dadas de baja en cuentas, la entidad debe realizar el registro débito de la subcuenta 831535-Cuentas por cobrar, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS, cuya contrapartida es el crédito de la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor de la cuenta por cobrar.

CONCEPTO No. 20211100027051 DEL 19-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Otros pasivos Ingresos fiscales
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los mayores valores pagados por los operadores del servicio de telecomunicaciones y del servicio postal, con ocasión de las contribuciones anuales a favor de la Comisión de Regulación de Comunicaciones.

Doctor
JACKSON ANDRÉS CARVAJAL FLÓREZ
Profesional especializado
Comisión de Regulación de Comunicaciones (CRC)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100023912 el 11 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Se solicita se indique el tratamiento contable de los mayores valores pagados por los operadores del servicio de telecomunicaciones y del servicio postal, con ocasión de las contribuciones anuales que pagan a la CRC, generando así documentos de recaudo por clasificar al ingreso, hasta tanto se defina si el contribuyente solicitará el reintegro o la aplicación como pago de una sanción, abono a interés o como anticipo de la contribución.

Adicionalmente, mediante correo electrónico con fecha del 6 de mayo de 2021, el consultante responde las siguientes inquietudes elevadas por la CGN:

“i) si para la determinación del valor a pagar por contribución se tiene una liquidación previa o si el operador elabora la liquidación

Rta. El operador elabora la liquidación y pago de la contribución a favor de la CRC. Para cumplir con su obligación, debe hacerlo por medio del Sistema de Información Unificado del Sector de las Telecomunicaciones (<http://www.siest.gov.co>).

ii) la razón por la cual los operadores realizan un pago por un mayor valor, es decir, es por error en la liquidación, por un beneficio no aplicado, u otro concepto

Rta. El operador, al generar su recibo de pago, tiene la opción de editar el valor a pagar y por voluntad propia realiza estos pagos de más.

iii) cuáles son los requisitos para el reintegro de esos recursos al operador o para que sean imputados a futuras liquidaciones (anexar la reglamentación respectiva).

Rta. Para el reintegro de estos recursos el operador puede pedir la devolución y/o compensación de acuerdo al Capítulo XII de la Resolución CRC 5278 de 2017...”.

CONSIDERACIONES

El artículo 24 de la Ley 1341 de 2009, modificado por el artículo 20 de la Ley 1978 de 2019, “Por la cual se definen principios y conceptos sobre la sociedad de la información y la organización de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones –TIC–, se crea la Agencia Nacional de Espectro y se dictan otras disposiciones”, señala:

“ARTÍCULO 24. Contribución a la CRC. Con el fin de recuperar los costos del servicio de las actividades de regulación que preste la Comisión de Regulación de Comunicaciones, todos los proveedores sometidos a la regulación de la Comisión, con excepción del Operador Postal Oficial respecto de los servicios comprendidos en el Servicio Postal Universal, deberán pagar una contribución anual que se liquidará sobre los ingresos brutos, que obtengan en el año anterior a aquel al que corresponda la contribución, por la provisión de redes y servicios de telecomunicaciones, excluyendo terminales, o por la prestación de servicios postales, y cuya tarifa, que será fijada para cada año por la propia Comisión, no podrá exceder hasta el uno coma cinco por mil (0,15%).

Para el caso de los servicios de televisión abierta radiodifundida, prestado por aquellos operadores que permanezcan en el régimen de transición en materia de habilitación, y de radiodifusión sonora, el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones transferirá a la CRC el valor equivalente a la contribución anual a la CRC. Los operadores públicos del servicio de televisión se mantendrán exentos del pago de la contribución a la CRC de que trata el presente artículo.

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 5278 de 2017 “Por la cual se adopta el marco normativo unificado que rige la liquidación y pago de la contribución a favor de la Comisión de Regulación de Comunicaciones y se unifican las disposiciones vigentes, aplicables a los procesos de determinación, discusión, imposición de sanciones y cobro coactivo”, señala:

“ARTÍCULO 19. PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN. La Contribución a favor de la CRC deberá ser cancelada dentro de los plazos señalados anualmente por la Comisión.

Para el efecto, la Comisión señalará las fechas de los pagos así:

a) Un primer pago durante la fecha que para el efecto se fije dentro del primer trimestre del año, el cual se liquidará aplicando la tarifa señalada para la respectiva vigencia fiscal, sobre los ingresos brutos con corte al 30 de junio del año inmediatamente anterior;

b) Un segundo pago, a más tardar en la fecha que señalada como plazo para la presentación de la declaración, fecha en la que se determinará en forma definitiva la contribución, con base en los ingresos brutos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior (enero a diciembre). Del monto definitivo de la Contribución se restará el valor presentado en la primera cuota y se cancelará la diferencia.

(...)

CAPÍTULO XII. DEVOLUCIONES Y COMPENSACIONES

ARTÍCULO 129. VALORES SUSCEPTIBLES DE DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN. Son objeto de devolución y/o compensación, los pagos en exceso registrados en la declaración de la contribución, por parte de los proveedores de redes y servicios de telecomunicaciones y los operadores de servicios postales, por concepto de la contribución contemplada en el artículo 24 de la Ley 1341 de 2009 y el parágrafo 1 del artículo 11 de la Ley 1369 de 2009.

Así mismo, serán objeto de devolución y/o compensación los pagos de lo no debido efectuados a favor de la CRC por los contribuyentes, que no correspondan a obligaciones a su cargo contempladas en la ley, de conformidad con lo establecido en el artículo 850 del Estatuto Tributario Nacional.

(...)

ARTÍCULO 132. TÉRMINO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN DE PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO. Las solicitudes devolución y/o compensación por pagos en exceso o de lo no debido, deberán presentarse dentro del término de cinco (5) años, contados a partir de la fecha en que se efectuó el pago, de conformidad con lo establecido en el artículo 2536 del Código Civil.

(...)

ARTÍCULO 138. COMPENSACIÓN PREVIA A LA DEVOLUCIÓN. En todos los casos, conforme lo dispone el artículo 861 del Estatuto Tributario Nacional, las devoluciones de los pagos en exceso o de lo no debido se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido a favor de la CRC. En el mismo acto que ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente.

(...)

ARTÍCULO 140. IMPUTACIÓN DE LOS PAGOS EN EXCESO. En todos los casos, cuando el valor de la primera cuota cancelada por el contribuyente resulte ser superior al valor determinado como contribución en la declaración del mismo período fiscal, este pago en exceso generado se podrá imputar en la declaración de la siguiente vigencia fiscal.

(...)

ARTÍCULO 142. MECANISMOS DE DEVOLUCIÓN DE PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO. Los valores objeto de devolución serán entregados por la CRC al beneficiario titular del pago en exceso o de lo no debido, a través de abono o transferencia a la cuenta corriente o cuenta de ahorros". (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) utilizado por las Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, así: “Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones y cuotas de sostenimiento. Así mismo, incluye los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.”

Así mismo, en el referido CGC, describe la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO como: “...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” y la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, así: “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores”.

Por otra parte, el CGC establece que la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB) “Representa el menor valor de los ingresos fiscales, tributarios y no tributarios, que se origina por las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos que se reconocen durante el periodo contable”; y que la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES “Representa el valor de las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos fiscales tributarios y no tributarios que se reconocieron en periodos contables anteriores”.

CONCLUSIONES

Cuando los operadores realicen un primer pago de la contribución a favor de la Comisión de Regulación de Comunicaciones (CRC), durante la fecha que para el efecto se fije dentro del primer trimestre del año, el cual se liquidará aplicando la tarifa señalada para la respectiva vigencia fiscal, sobre los ingresos brutos con corte al 30 de junio del año inmediatamente anterior, la Comisión debe reconocer un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 291013-Contribuciones de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Posteriormente, cuando el operador efectúe la presentación de la declaración, de conformidad con lo señalado por la Ley 1341 de 2009, la Resolución 5278 de 2017 y sus respectivas modificaciones, con la cual se determina en forma definitiva el valor de la contribución y se resta el valor pagado en la primera cuota, la CRC debe reconocer el ingreso y la cuenta por cobrar, y disminuir el pasivo por ingresos recibidos por anticipado.

Por lo anterior, en la fecha de presentación de la declaración de la contribución, la Comisión debe reconocer un débito en las subcuentas 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y en la subcuenta 291013-Contribuciones de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Cuando el contribuyente realice el pago correspondiente, la CRC debitará las subcuentas y cuenta respectiva del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditará la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, para dar respuesta a su consulta, es necesario precisar que de conformidad con el artículo 129 de la Resolución 5278 de 2017, transcrita en las consideraciones de este pronunciamiento, los mayores valores pagados por los operadores del servicio de telecomunicaciones y del servicio postal, obedecen a pagos en exceso y de lo no debido, registrados y efectuados en la declaración de la contribución.

Dichos pagos en exceso se presentan cuando el contribuyente ha pagado más de lo exigido como, por ejemplo, cuando el valor de la primera cuota pagada resulte ser superior al valor determinado como contribución en la declaración del mismo período fiscal, generando un mayor valor que se podrá imputar en la declaración de la siguiente vigencia fiscal o solicitarse en devolución y/o compensación.

Por lo anterior, cuando los contribuyentes realicen la solicitud de devolución y/o compensación dentro de los términos previstos en la Resolución 5278 de 2017, y la CRC apruebe dicha solicitud, el pago en exceso deberá reclasificarse de la subcuenta 291013-Contribuciones de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO a la subcuenta 249039-Saldos a favor de contribuyentes de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por otra parte, cuando se generen pagos de lo no debido que deban ser objeto de devolución y/o compensación, la Comisión deberá atender el siguiente procedimiento:

1. Reconocimiento en el periodo corriente de la causación del ingreso por contribución:

Si se admite la solicitud de devolución y/o compensación, durante el periodo contable en el cual se efectuó la causación del ingreso por la contribución a favor de la CRC y se generó el pago de lo no debido, la Comisión reconocerá el saldo a favor del contribuyente por el pago de lo no debido mediante el registro de un débito en la subcuenta 419502-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS (DB), y un crédito en la subcuenta 249039-Saldos a favor de contribuyentes de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

2. Reconocimiento en algún periodo contable posterior al de la causación del ingreso por contribución:

Si se admite la solicitud de devolución y/o compensación, durante un periodo contable posterior al de la causación del ingreso por la contribución a favor de la CRC y pago de lo no debido, la Comisión reconocerá el saldo a favor del contribuyente por el pago de lo no debido mediante el registro de un débito en la subcuenta 589301-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES y un crédito en la subcuenta 249039-Saldos a favor de contribuyentes de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20211100030921 DEL 28-04-2021

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

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

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

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

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

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

(...)

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

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

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

(...)

ARTÍCULO 2.5.5.2.7. Costos y gastos de la administración de bienes. Todos los costos y gastos que se deriven de la administración de los Bienes del FRISCO, tales como saneamiento, custodia, vigilancia, conservación, mantenimiento, comercialización, así como de la obtención y verificación de la información relacionada con el estado físico, administrativo, jurídico y técnico de los mismos, serán con cargo a los recursos de la productividad de los bienes cuando estos se encuentren en dicho estado, y en caso contrario con cargo a los recursos del FRISCO, salvo lo previsto en el artículo 110 de la Ley 1708 de 2014. El Administrador del FRISCO

tiene la facultad de invertir en el mantenimiento de los Bienes Improductivos con el fin de lograr su productividad, salvo en los casos que la ley 1708 de 2014 expresamente lo prohíba u otorgue exenciones para su pago.

(...)

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

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

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y actualizado por la Resolución 168 de 2020, establece:

“38. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo” (Subrayado fuera de texto)

Sobre los ingresos, se indica:

“6.1.4. Ingresos

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

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

77. Se reconocen como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.” (Subrayado fuera de texto)

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

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.4. Comisiones

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para el debido reconocimiento de los recursos que sean indispensables para el funcionamiento de la Sociedad de Activos Especiales en calidad de administradora de los bienes del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (FRISCO), la Sociedad deberá tener en cuenta que únicamente reconocerá como ingresos, aquellos recursos que generen incrementos en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio, de conformidad a lo establecido en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de

Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

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

Ahora bien, sobre los ingresos por el servicio de administración, la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. los reconocerá como comisión cuando surja el derecho, mediante un débito en la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480813-Comisiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Mientras que, el FRISCO reconocerá un gasto debitando la subcuenta 580237-Comisiones sobre recursos entregados en administración de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20211100040951 DEL 09-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos de administración y operación Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos girados por la Unidad Administrativa Especial de Alimentación Escolar a las entidades territoriales certificadas en educación para la ejecución del PAE.

Doctora
 BLANCA LUCILA SÁNCHEZ ARIAS
 Profesional Universitario
 Contraloría General de Risaralda
 Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010027792 el 26 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En ejercicio de las actividades de control que adelanta la contraloría General de Risaralda y con el fin de obtener claridad sobre el registro contable y la utilización adecuada de las cuentas y subcuentas para la contabilización de los recursos del Programa de Alimentación Escolar PAE, en las entidades territoriales certificadas en educación, me permito solicitar el siguiente concepto técnico contable:

En 2020 mediante Resolución No. 0079 de noviembre 03 de 2020 la Unidad Administrativa Especial de Alimentación Escolar distribuyó a las Entidades territoriales certificadas en Educación, los recursos del Presupuesto General de la Nación destinados a cofinanciar la operación del programa de Alimentación Escolar – PAE para la vigencia fiscal 2021, la cual se adjunta.

Consulta: ¿Cuál es el tratamiento contable que debe realizar las entidades territoriales certificadas en educación para el reconocimiento del ingreso y la ejecución de los recursos distribuidos por la Unidad Administrativa Especial de Alimentación Escolar, en los artículos segundo y tercero de la citada Resolución?”

CONSIDERACIONES

Los artículos 6 y 7 de del Capítulo II del Título II de la Ley 715 del 21 de diciembre 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, entre otros”, indican:

“Artículo 6°. Competencias de los departamentos. (...)

6.2. Competencias frente a los municipios no certificados.

6.2.1. Dirigir, planificar; y prestar el servicio educativo en los niveles de preescolar, básica, media en sus distintas modalidades, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, en los términos definidos en la presente ley.

(...)

Artículo 7°. Competencias de los distritos y los municipios certificados.

7.1. Dirigir, planificar y prestar el servicio educativo en los niveles de preescolar, básica y media, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, en los términos definidos en la presente ley.

(...)”

De otra parte, los Capítulos 2, 3 y 4 del Título 10 del Decreto 1852 del 16 de septiembre de 2015, "Por el cual se adiciona el Decreto 1075 de 2015 Único Reglamentario del Sector Educación, para reglamentar el parágrafo 40 del artículo 136 de la Ley 1450 de 2011, el numeral 20 del artículo 6 de la Ley 1551 de 2012, el parágrafo 2 del artículo 2 de la Ley 715 de 2001 y los artículo 16,17,18 Y 19 de la Ley 1176 de 2007, en lo referente al Programa de Alimentación Escolar - PAE”, indica en los siguientes artículos:

“Artículo 2.3.10.2.1. Definiciones. Para la interpretación y aplicación del presente Título, se establecen las siguientes definiciones:

1. Programa de Alimentación Escolar (PAE): estrategia estatal que promueve el acceso con permanencia de los niños, niñas, adolescentes y jóvenes en el sistema educativo oficial, a través del suministro de un complemento alimentario durante la jornada escolar, para mantener los niveles de atención, impactar de forma positiva los procesos de aprendizaje, el desarrollo cognitivo, disminuir el ausentismo y la deserción y fomentar estilos de vida saludables.

(...)

5. Lineamientos Técnicos-Administrativos: documento emitido por el Ministerio de Educación Nacional en el que se definen las condiciones, los elementos técnicos y administrativos mínimos que deben tener o cumplir todos los actores y operadores del programa para la prestación de un servicio de alimentación escolar con calidad, y poder ejecutar acciones dentro del mismo.

(...)

Artículo 2.3.10.3.2. Cofinanciación. El Ministerio de Educación Nacional determinará los criterios para distribuir los recursos de la Nación y realizará las actividades institucionales necesarias para transferirlos a las entidades territoriales, con el fin de que estas, como responsables del servicio educativo en su jurisdicción y de la ejecución del PAE, realicen la implementación, financiación y ejecución del programa de acuerdo con los lineamientos del Ministerio y las necesidades locales.

(...)

Artículo 2.3.10.3.7. Destinación de los recursos. Los recursos de cofinanciación que transfiera el Ministerio de Educación Nacional para el Programa de Alimentación Escolar (PAE) a las entidades territoriales, deberán destinarse para:

1. Compra de alimentos, acorde con las características definidas en los Lineamientos Técnicos-Administrativos del programa.
2. Contratación del personal manipulador de alimentos requerido para la operación del programa.
3. Transporte de alimentos.
4. Dotación de menaje, equipos y utensilios necesarios para la prestación del servicio de alimentación escolar, así como para su reposición cuando se requiera.
5. Dotación de insumos e implementos de aseo para las instituciones educativas donde se realice la operación del programa.
6. Suministro de combustible para la preparación de alimentos, de acuerdo con la modalidad de atención suministrada.
7. Contratación para la provisión del servicio de alimentación escolar.
8. Construcción y mejoramiento de la infraestructura destinada para el almacenamiento, preparación, distribución, consumo e instalaciones sanitarias de las instituciones educativas donde se realice la operación del programa.
9. Supervisión, interventoría, monitoreo y control de la prestación del servicio del programa de alimentación escolar.

Los recursos del PAE no podrán destinarse para los fines de los numerales 4 y 8 de este artículo, si ello implica la disminución de las coberturas actuales o el detrimento en la calidad de la prestación del servicio.

Parágrafo. Los recursos asignados por el Ministerio de Educación Nacional que queden sin ejecución al cierre de la vigencia podrán ser utilizados con la destinación que establezca el Ministerio para la ejecución del PAE.

(...)

Artículo 2.3.10.4.2. Funciones del Ministerio de Educación Nacional. El Ministerio de Educación Nacional ejercerá las siguientes funciones en relación con el Programa de Alimentación Escolar (PAE):

(...)

4. Distribuir y transferir a las entidades territoriales los recursos de cofinanciación del Presupuesto General de la Nación al PAE, para que sean ejecutados de acuerdo con este Título y las condiciones que señale el Ministerio, verificando que la ejecución de los recursos de las diferentes fuentes de financiación para el PAE sea ejecutada de manera coordinada bajo el esquema de Bolsa Común.

(...)

Artículo 2.3.10.4.3. Funciones de las entidades territoriales. (...)

10. Ejecutar directa o indirectamente el PAE con sujeción a los lineamientos, estándares y condiciones mínimas señaladas por el Ministerio de Educación Nacional. Para el efecto debe:

(...)

b) Adelantar los procesos de contratación a que haya lugar para ejecutar en forma oportuna el PAE, ordenar el gasto y el pago de los mismos. (...)” (Subrayados fuera de texto)

El Decreto 218 del 14 de febrero de 2020 del Ministerio de Educación Nacional “Por el cual se establece la estructura interna de la Unidad Administrativa Especial de Alimentación Escolar-Alimentos para Aprender”, señala en los siguientes artículos:

“Artículo 1°. Naturaleza, denominación y sede. La Unidad Administrativa Especial de Alimentación Escolar creada en el artículo 189 de Ley 1955 2019 es una entidad adscrita al Ministerio de Educación Nacional, con autonomía administrativa, personería jurídica y patrimonio independiente, la cual se denominará - Alimentos para Aprender - cuya sede será la ciudad de Bogotá D.C.

La entidad podrá contar con direcciones territoriales, cuando la necesidad del servicio así lo requiera.

Artículo 2°. Objeto y objetivos de la Unidad Administrativa Especial de Alimentación Escolar - Alimentos para Aprender-. La Unidad Administrativa Especial de Alimentación Escolar - Alimentos para Aprender, tiene como objeto fijar y desarrollar la política en materia de alimentación escolar.

Son objetivos específicos de la Unidad Administrativa Especial de Alimentación Escolar Alimentos para Aprender:- 1) Fortalecer los esquemas de financiación del Programa de Alimentación Escolar. 2) Definir esquemas para promover la transparencia en la contratación del Programa de Alimentación Escolar 3) Ampliar su cobertura y garantizar la continuidad con criterios técnicos de focalización. 4) Garantizar la calidad e inocuidad de la alimentación escolar. 5) Proponer modelos de operación para fortalecer la territorialidad en esta materia.

Artículo 3°, Funciones. La Unidad Administrativa Especial Alimentación Alimentos Aprender - cumplirá funciones:

(...)

6. Distribuir a las entidades territoriales los recursos del Presupuesto General de la Nación destinados a cofinanciar la operación del Programa de Alimentación Escolar, atendiendo los criterios de focalización que fije Consejo Directivo.

(...)

Artículo 18. Transitorio. El Ministerio de Educación Nacional ejercerá las funciones propias de la Unidad Administrativa Especial de Alimentación Escolar - Alimentos para Aprender hasta la fecha a partir de la cual entre en funcionamiento la Unidad, esto es el 1° de marzo de 2020.

(...)

Artículo 20. Referencias Normativas. Las referencias que hagan las disposiciones vigentes al Ministerio de Educación Nacional, que tengan relación con las funciones expresadas en el presente Decreto, deben entenderse referidas a la Unidad Administrativa Especial de Alimentación Escolar -Alimentos para Aprender-, así como aquellas que hagan referencia al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF-.

La Resolución 29452 del 29 de diciembre de 2017 del Ministerio de Educación Nacional “Por la cual se expiden los Lineamientos Técnicos - Administrativos, los Estándares y las Condiciones Mínimas del Programa de Alimentación Escolar - PAE y se derogan las disposiciones anteriores”, resuelve en los siguientes artículos:

“Artículo 2. Lineamientos Técnicos - Administrativos, Estándares y Condiciones Mínimas del Programa de Alimentación Escolar - PAE. (...)

2. FINANCIACIÓN DEL PAE

2.1. Fuentes de Financiación del PAE: el Programa de Alimentación Escolar será cofinanciado con las siguientes fuentes de financiación:

- a. Recursos del Sistema General de Participaciones - SGP.
- b. Regalías.
- c. Recursos propios.
- d. Recursos del Presupuesto General de la Nación distribuidos anualmente por el Ministerio de Educación Nacional.
- e. Otras fuentes de financiación por parte del sector privado, cooperativo o no gubernamental, del nivel nacional e internacional y cajas de compensación.

(...)

2.3. Criterios para la distribución de recursos del Presupuesto General de la Nación para el PAE.

(...)

Los recursos que el Ministerio asigne a las ETC, deberán converger, bajo el esquema de bolsa común, con las demás fuentes de recursos que dispongan las entidades territoriales con el propósito de realizar los procesos contractuales necesarios para garantizar la prestación del servicio, oportuna y, de calidad, a la población estudiantil focalizada, de acuerdo con los criterios establecidos en esta resolución.

En cuanto a los recursos del Presupuesto General de la Nación no ejecutados y rendimientos financieros, las Entidades Territoriales Certificadas, no deben reintegrar al Ministerio de Educación Nacional dichos recursos y podrán destinarlos en cada vigencia o vigencias posteriores, únicamente en el Programa, en los usos establecidos por la normatividad vigente.

(...)

3. ACTORES, RESPONSABILIDADES Y COMPETENCIAS

(...)

3.3. Entidades Territoriales Certificadas - ETC: las Entidades Territoriales Certificadas - ETC deben cumplir las siguientes funciones:

(...)

I. Coordinar la ejecución del PAE conforme con los lineamientos, estándares y condiciones mínimas señaladas en este acto administrativo: para el efecto debe:

I.1 Coordinar la ejecución de los recursos de las diferentes fuentes de financiación para el PAE, cuando haya cofinanciación, bajo el esquema de bolsa común.

I.2 Adelantar los procesos de contratación, cuando a ello haya lugar, para ejecutar en forma oportuna el PAE, ordenar el gasto y el pago de los mismos.

I.3 Garantizar la prestación del servicio de alimentación desde el primer día del calendario escolar y hasta la finalización del mismo en cada vigencia.

I.4 Designar la supervisión, y en caso de ser necesario, adelantar el proceso de contratación de la interventoría, para el adecuado seguimiento y verificación de la ejecución de los contratos: así como adoptar las acciones y medidas que le otorga la ley como contratante y ordenador del gasto, para garantizar el adecuado y oportuno cumplimiento de los mismos.

(...)” (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 anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 218 del 2020, indica:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

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

(...)

1.2. Transferencias

(...)

1.3.1. Reconocimiento

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

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

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su

transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso. (...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe los siguientes grupos y cuentas así:

“51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos.

1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR: 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. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal.

5890-GASTOS DIVERSOS: Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas. Los recursos que las entidades de gobierno entreguen para la creación de una entidad que no se constituya como una empresa societaria se registrarán en la subcuenta Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con la Ley 715 de 2001, es competencia de los departamentos dirigir, planificar y garantizar la prestación del servicio educativo en los niveles de preescolar, básica y media, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, sin embargo, esta competencia estará en cabeza de los distritos y municipios cuando estén certificados.

Considerando los artículos 2.3.10.3.2. y 2.3.10.4.2. del Decreto 1852 de 2015, el Ministerio de Educación Nacional en relación con el Programa de Alimentación Escolar (PAE) tiene, entre otras funciones, la de distribuir y transferir a las entidades territoriales los recursos de cofinanciación del Presupuesto General de la Nación. Estos recursos serán ejecutados por las entidades territoriales, quienes deberán atender los lineamientos, estándares, condiciones y especificaciones técnicas y administrativas señaladas por el Ministerio, a fin de prestar el servicio de alimentación escolar con calidad.

El artículo 2.3.10.3.7. del decreto antes referido define la destinación de los recursos asignados y establece que, cuando estos no se ejecuten al cierre de la vigencia, podrán ser utilizados en la destinación que establezca el Ministerio para la ejecución del PAE. Al respecto, la Resolución 29452 de 2017 indica, en cuanto a los recursos no ejecutados, que las entidades territoriales certificadas no deberán reintegrarlos al Ministerio de Educación Nacional y los podrán usar únicamente en el PAE.

Es de precisar que el artículo 189 de la Ley 1955 creó la Unidad Administrativa Especial de Alimentación Escolar y, mediante el Decreto 218 de 2020, se le asignó, como objetivo, fijar y desarrollar la política en materia de alimentación escolar y, como función, la distribución de los recursos del Presupuesto General de la Nación destinados a cofinanciar la operación del Programa de Alimentación.

Por lo tanto, la normativa vigente, que tenga relación con las funciones expresadas en el Decreto 218 de 2020, debe entenderse referida a la Unidad Administrativa Especial de Alimentación Escolar, según lo expresa el artículo 20 del Decreto mencionado.

Bajo este contexto, se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

El marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 218 del 2020, determina que se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación, es decir, que la entidad no entrega nada a cambio por el recurso recibido.

Por lo tanto, los recursos girados por la Unidad Administrativa Especial de Alimentación Escolar para la ejecución del PAE corresponden a ingresos de transacciones sin contraprestación y, como no se requiere el reintegro de los recursos no ejecutados a la Unidad, se deberán reconocer como ingresos por transferencias en la contabilidad de las entidades territoriales certificadas, cuando se configuren las condiciones de control.

Asimismo, con base en la norma de Cuentas por cobrar, se reconocerán como tal 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.

Así las cosas, cuando adquiera firmeza el acto administrativo de la Unidad Administrativa Especial de Alimentación Escolar, mediante el cual se distribuyen los recursos del PAE, momento en el que las entidades territoriales pueden esperar la entrada futura de un flujo financiero fijo determinable, estas deberán reconocer tal hecho mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con la recepción de los recursos, las entidades territoriales certificadas deberán debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Ahora bien, para el registro de la ejecución del programa por parte de las entidades territoriales certificadas, estas deberán analizar los desembolsos para clasificarlos de acuerdo con la naturaleza del gasto. En este sentido, 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 que correspondan del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, o en las subcuentas respectivas de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, para aquellas erogaciones por actividades ordinarias que no se encuentren clasificadas en las otras subcuentas del gasto.

CONCEPTO No. 20211100050881 DEL 24-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingreso por transferencias y subvenciones Otros ingresos Gastos por transferencias y subvenciones Otros gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los reintegros efectuados al SGR por las entidades territoriales por concepto de fortalecimiento y monitoreo.

Doctora
MARÍA ANGÉLICA FERNÁNDEZ MAHECHA
Asesor - Subdirección de Operaciones
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010031732, el 11 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Se solicita el procedimiento contable para las entidades involucradas, para los reintegros efectuados al SGR, por parte de las entidades territoriales por concepto de fortalecimiento y monitoreo. A continuación se detalla dicha operación.

REINTEGROS FORTALECIMIENTO

En cumplimiento del artículo 27 de la Ley 2056 de 2020, diferentes entidades han realizado reintegros de fortalecimiento y monitoreo que tenían en sus cuentas maestras. Estos recursos habían sido distribuidos al DNP en periodos contables anteriores mediante “Instrucción de abono a cuenta”, y el DNP los había asignado a las entidades territoriales. De conformidad con los numerales 18 y 21 del artículo 1° de la resolución (sic) 470 de 2016, los registros contables que generaron estas operaciones fueron los siguientes:

	Sistema General de Regalías					Departamento Nacional de Planeación					Entidad Territorial RECEPTORA				
	Cuenta	Descripción	Valor Debe	Valor Haber	Auxiliar	Cuenta	Descripción	Valor Debe	Valor Haber	Auxiliar	Cuenta	Descripción	Valor Debe	Valor Haber	Auxiliar
Distribución (16)	5.4.13.09	Funcionamiento	Valor Distribuido		Ter-DNP	1.3.37.02	Valor Distribuido			Ter-SRG					
	2.4.03.16	Sistema general de regalías		Valor Distribuido	Ter-DNP	4.4.13.09		Valor Distribuido	Valor Asignado	Ter-SGR					
Asignación de Recursos del Órgano del SRG a la entidad Territorial															

Estos recursos reintegrados por las entidades territoriales retornan a la bolsa de funcionamiento a partir de la cual fueron girados en ese momento, y una vez sean incorporados presupuestalmente en la siguiente vigencia presupuestal, el Departamento Nacional de Planeación podrá redistribuirlos nuevamente, así están registrados en la caja del SGR:

Código (sic) Recurso Presupuestal	Descripción (sic) Recurso Presupuestal	Nombre entidad	Fondo/concepto de distribución (sic)	Saldo Inicial no aforado	Saldo Recaudado no aforado
138888	REINTEGROS DE SALDOS EN CUENTAS MAESTRAS - FORTALECIMIENTO	OTROS MUNICIPIOS POR DISTRIBUIR AD MARZO 2012	Funcionamiento	0,00	245.335,95
137777	REINTEGROS DE SALDOS EN CUENTAS MAESTRAS - SISTEMA DE MONITOREO	DEPARTAMENTO SIN IDENTIFICAR DIST AD MARZO 2012	Funcionamiento	0,00	1.500.000,00
1118888	REINTEGROS DE SALDOS EN CUENTAS MAESTRAS - FORTALECIMIENTO	OTROS MUNICIPIOS POR DISTRIBUIR AD MARZO 2012	FUNCIONAMIENTO DEL SGR	884.707.569,03	1.713.886.826,38

CONSIDERACIONES

El Procedimiento Contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno por la Resolución 470 de 2016 y modificado por la Resolución 191 de 2020, señala:

“3.2. Redistribución de recursos de regalías para gastos del SGR

Cuando el órgano del SGR u otra entidad de gobierno a la que se le distribuyan recursos para gastos del SGR redistribuya total o parcialmente dichos recursos a otra entidad de gobierno, el órgano del SGR o la otra entidad de gobierno a la que se le distribuyan recursos para gastos del SGR debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Ahora bien, si los recursos se redistribuyen a una empresa pública, el órgano del SGR o la otra entidad de gobierno a la que se le distribuyan recursos para gastos del SGR debitará la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Por su parte, si la entidad a la cual se le redistribuyen recursos para gastos del SGR es de gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Ahora bien, si la entidad a la cual se le redistribuyen recursos 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.

Posteriormente, cuando se ejecuten estos recursos, se aplicará lo señalado en el numeral 6.2. de este Procedimiento. (...)

7. REINTEGRO DE RECURSOS DE REGALÍAS AL SGR

El MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará el reintegro debitando la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR o la subcuenta 240209-Subvención a empresas públicas con recursos de funcionamiento del Sistema General de Regalías de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. (...)

Ahora bien, el tratamiento contable del reintegro por la adquisición de servicios, en el contexto de los numerales 4.3. y 6.2. de este Procedimiento, será el siguiente:

Cuando el reintegro se haya realizado por parte del proveedor de servicios, este se registrará en la entidad beneficiaria de la regalía, el órgano del SGR u otra entidad a la que le asignen recursos de regalías debitando la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto o la entidad a la que se le redistribuyen recursos del SGR es una entidad de gobierno, la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto o la entidad a la que se le redistribuyen recursos del SGR es una empresa pública, o la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa de naturaleza privada.

Por su parte, la entidad ejecutora del proyecto o la entidad a la cual se le redistribuyeron recursos de regalías debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si es una entidad de gobierno, o la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR, si es una empresa pública, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta del gasto que originó el reintegro, si el gasto se registró en el mismo periodo contable, o el ingreso por recuperaciones si el gasto se registró en periodos contables anteriores.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías modificado por la Resolución 191

de 2020, debe ser aplicado en la contabilidad del SGR para el registro del reintegro de los recursos que se realice al SGR por gastos correspondientes a fortalecimiento y monitoreo.

Para ello, se debe considerar que una vez los recursos de regalías se distribuyen mediante Instrucción de Abono en Cuenta (IAC), el DNP, como entidad a la cual se realiza la distribución recursos para gastos del SGR, y dado que esta redistribuye parcial o totalmente estos recursos, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, la entidad territorial a la cual se le redistribuyen los recursos para gastos del SGR, le corresponde debitar la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Tomando en cuenta los anteriores registros, el procedimiento contable para reconocer en la contabilidad del SGR los reintegros realizados por las entidades territoriales, es el siguiente:

El MHCP, en la contabilidad del SGR, registrará el reintegro debitando la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual se cancelará una vez sean nuevamente distribuidos.

El DNP debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, si el reintegro es del mismo período o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se registró en períodos contables anteriores.

Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando el reintegro se realiza en el mismo período, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el reintegro corresponde a ingresos de períodos anteriores, y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20211100051301 DEL 25-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de la prescripción de cuotas partes de pensiones por cobrar

Doctora
YOLANDA RODRÍGUEZ RONDÓN
Coordinadora de Contabilidad y Costos
Superintendencia de Notariado y Registro
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010032082 el 13 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala

*“Queremos consultar sobre el traslado de las cuotas partes que se encuentran prescritas y que tienen un vencimiento mayor a 360 días, las cuales las tenemos contabilizadas en la cuenta 138408- cuotas partes pensionales en la cuenta a 138435-Otros intereses de mora, la consulta es si aquellas cuentas que superan los 360 días se deben reclasificar a la cuenta 138590-Deudas de Difícil Cobro. (Subrayado fuera de texto)
En la visita efectuada por la Contraloría General de la Nación, deja observación, por el no traslado de estas cuentas a la cuenta 138590, es de aclarar que todas las cuentas mayores a 360 días se encuentran totalmente deterioradas.*

Para nosotros es importante un concepto por parte de ustedes sobre el momento en que se deben trasladar y si se debe hacer dicha contabilización, teniendo en cuenta que corresponden a cuotas partes pensionales. Y se están contempladas dentro de la dinámica de la cuenta 138590-Deudas de Difícil Cobro.”

CONSIDERACIONES

El artículo 4° de la Ley 1066 de junio 29 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones, establece:

ARTÍCULO 4. COBRO DE INTERESES POR CONCEPTO DE OBLIGACIONES PENSIONALES Y PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO. “Las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales causarán un interés del DTF entre la fecha de pago de la mesada pensional y la fecha de reembolso por parte de la entidad concurrente.

El derecho al recobro de las cuotas partes pensionales prescribirá a los tres (3) años siguientes al pago de la mesada pensional respectiva. La liquidación se efectuará con la DTF aplicable para cada mes de mora. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian incorporado a la normativa contable de las entidades de Gobierno mediante Resolución 195 de 2020, señala:

“3.5. Prescripción de cuotas partes de pensiones por cobrar

En caso de que prescriba la acción de cobro de las cuotas partes de pensiones, la entidad beneficiaria de las cuotas partes de pensiones las dará de baja en cuentas por su valor en libros, para lo cual debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones o la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, según corresponda.”

Por su parte, la Norma de Cuentas por cobrar, indica:

2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.”

El numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares.

No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Ley 1066 de 2006, señala que el derecho al recobro de las cuotas partes pensionales prescribe a los tres (3) años siguientes al pago de la mesada pensional respectiva. En consecuencia, y en atención a que en la consulta manifiesta que la acción de cobro por este concepto prescribió, en aplicación de la Norma de cuentas por cobrar que rige para las entidades de Gobierno y del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional, cuando expiran los derechos sobre los flujos financieros, la cuentas por cobrar se dejarán de reconocer.

Para este efecto, las cuentas por cobrar se darán de baja por el valor en libros, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones o en la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, según corresponda. De existir diferencia, registrará un debito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS

Ahora bien, en relación con aquellas que no se encuentren prescritas, es competencia de la entidad definir y reglamentar en sus manuales de procedimientos y políticas contables el momento que deberán reclasificarse las cuentas por cobrar en mora a deudas de difícil cobro.

CONCEPTO No. 20211100033281 DEL 02-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Beneficios a los empleados Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos de administración y operación Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable que debe realizar el Municipio de Tauramena y el Concejo Municipal para pagar la seguridad social de los concejales.

Doctor
 Adán Peña Páez
 Contador
 Concejo Municipal de Tauramena
 Tauramena, Casanare

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N°20211100027882 del 26 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

A raíz del artículo 3 de la ley 2075 de 2021 en donde la administración debe pagar la seguridad social de los concejales (eps, afp, arl, caja de compensación) Para cumplir con esa normatividad el municipio le hace un giro al concejo para que sea este que le pague dicha seguridad social a los concejales. Inicialmente cuando se reciben los recursos hice el siguiente registro: Bancos contra una cuenta 290590 Ingresos recibidos de terceros. La razón es que esos ingresos no forman parte del ppto del concejo y son para los concejales, el concejo sería como un intermediario. Cuando se hace el pago de la seguridad social de los concejales el registro contable que hice fue: Debito 290590 y acredito el banco.. No afecto gastos porque la seguridad social de los concejales sale como independiente y no a nombre del concejo. Posteriormente cuando le emito el informe a la Alcaldía para que consoliden, me dicen que el concejo lo debe llevar como una transferencia en el ingreso y que cuando pague la seguridad social lo lleve como un gasto a nombre de cada entidad de seguridad social. En mi concepto, no me parece que deba llevar un ingreso ni tampoco un gasto por lo inicialmente expuesto. Agradezco su orientación en los registros contables que debo hacer para que la información sea coherente tanto contable como para la administración de impuestos en la información exógena”.

CONSIDERACIONES

El artículo 3º de la Ley 2075 de 2021, por medio de la cual se modifica el régimen vigente para la liquidación de honorarios de los concejales de los municipios de cuarta, quinta y sexta categoría; se adoptan medidas en seguridad social y se promueve el derecho al trabajo digno, señala:

“ARTÍCULO 3º. Modifíquese el Artículo 23 de la Ley 1551 de 2012, el cual quedara así:

ARTÍCULO 23. Los concejales tendrán derecho a la cotización al Sistema de Seguridad Social; Pensión, Salud, ARL y cajas de compensación familiar, la cual se hará con cargo al presupuesto de la administración municipal, sin que esto implique vínculo laboral con la entidad territorial.

PARÁGRAFO. Para financiar los costos en seguridad social de los concejales, de municipios que reciban ingresos corrientes de libre destinación, inferiores a 4.000 SMLMV, se destinara el 0,6% del sistema general de participaciones de propósito general, contemplado en el artículo 2 de la ley 1176 de 2007.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, en los principios de contabilidad pública, establece:

“39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

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

Adicionalmente, en la definición de los elementos de los estados financieros sobre los ingresos y los gastos, indica:

“6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

70. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones. (...)

6.1.5. Gastos

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. (...)

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. (...)

3.3. 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. (...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

- a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o
- b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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

1.3.2. Medición

21. 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. (...)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1337- TRANSFERENCIAS POR COBRAR, así: “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.”; y la cuenta 2403- TRANSFERENCIAS POR PAGAR “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”.

Asimismo, describe el grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, así: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan las obligaciones generadas por concepto de las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral, entre otros.”

Respecto a la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, la describe de la siguiente manera: “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, entre otros”; y respecto a la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, indica que “Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas”.

Por último, el referido CGC describe el grupo 51- DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, así: “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”.

CONCLUSIONES

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados. Dichos beneficios pueden originarse por acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o por requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

En tal sentido, aunque no medie un vínculo laboral entre los concejales y la entidad, los aportes de seguridad social asumidos por el Municipio, de conformidad a lo señalado en el artículo 3º de la Ley 2075 de 2021, serán tratados como beneficios a los empleados, por tratarse de una obligación que surge de un requerimiento legal.

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indica que se reconocerán como transferencias los ingresos recibidos de terceros, por ejemplo los recursos recibidos de otras entidades públicas. Para este caso en particular el beneficiario de tales ingresos es el Concejo Municipal de Tauramena.

El Municipio reconocerá el hecho económico de la siguiente manera:

- La entidad reconocerá la obligación de entregar los recursos monetarios al Concejo Municipal de Tauramena mediante un débito en la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

- Cuando el Municipio de Tauramena entregue los recursos monetarios al Concejo Municipal de Tauramena debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte el Concejo Municipal de Tauramena efectuaría los siguientes registros contables:

- Cuando la entidad realiza la causación de los recursos monetarios otorgados por el Municipio para pagar la seguridad social de los concejales, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- Al momento de efectuar el recaudo de los recursos monetarios que le entrega el Municipio, el Concejo deberá registrar un débito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

- Posteriormente, la entidad deberá causar la obligación para realizar el pago de la seguridad social de los concejales debitando las subcuentas y cuentas que correspondan al grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN y acreditando las subcuentas y cuentas que conciernan del grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

- Por último, el Concejo Municipal de Tauramena cancelará la obligación de la seguridad social de los concejales, mediante un débito en las subcuentas y cuentas que conciernan del grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20211100051321 DEL 25-06-2021

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

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

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

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

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

Consulta:

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

CONSIDERACIONES

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

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad. (...)

3.4. Comisiones

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

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

4. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

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

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

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

El derecho y el ingreso de la entidad pública que administra con la obligación y el gasto de la entidad que controla los recursos, por las comisiones cobradas en la administración de los recursos recibidos y entregados.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución N° 092 del 2020, en el numeral 2.4 determina:

“2.4. Comisiones

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

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

CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20211100047481 DEL 21-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros pasivos Otros ingresos Gastos de administración y operación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del GMF asumido por los usuarios de los servicios del INVIMA.

Doctor
IVÁN DARÍO RÍOS HUÉRFANO
Contador
Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos (INVIMA)
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400032212 el 13 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Comendidamente, solicito su colaboración con el fin de orientarnos sobre el manejo contable que le debemos dar al valor que se descuenta a las consignaciones realizadas por nuestros usuarios que desisten del trámite y realizan la solicitud de devolución de dinero.

La Resolución INVIMA 2015021262 de 2015, en el artículo quinto, establece que "al generarse una devolución de dinero en los eventos previstos en la presente Resolución, la carga del gravamen movimiento financiero y demás descuentos de ley correrán por cuenta del usuario interesado en la devolución."

Con este sustento legal, al realizar la devolución de dinero a los usuarios, se realiza el descuento de la tarifa del 4 por 1000, pero este saldo está quedando en la cuenta del ingreso por tasas o multas o en la cuenta del pasivo de ingresos recibidos por anticipado.

Pregunta:

¿Cuál es el tratamiento contable que se le debe dar al valor descontado, teniendo en cuenta que corresponde a la recuperación del Gravamen Movimiento Financiero cobrado por el banco al realizar el giro de la devolución?

¿en caso de que estos saldos se deban reconocer como ingreso, el registro contable se debe realizar por tercero (es decir por el número de identificación del usuario al que se le realiza la devolución) o se puede realizar con el NIT del INVIMA?”

CONSIDERACIONES

El Estatuto Tributario indica en los siguientes artículos:

“ARTICULO 870. GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS, GMF. Créase como un nuevo impuesto, a partir del primero (1o.) de enero del año 2001, el Gravamen a los Movimientos Financieros, a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman.

ARTICULO 871. HECHO GENERADOR DEL GMF. El hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros lo constituye la realización de las transacciones financieras, mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República, y los giros de cheques de gerencia.

(...)

PARÁGRAFO. Para los efectos del presente artículo se entiende por transacción financiera toda disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito que implique entre otros: retiro en efectivo mediante cheque, talonario, tarjetas débito, cajero electrónico, puntos de pago, notas débito o a través de cualquier otra modalidad, así como los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título, incluidos los realizados sobre, carteras colectivas y títulos, o la disposición de recursos a través de contratos o convenios de recaudo a que se refiere este artículo. Esto incluye los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como 'saldos positivos de tarjetas de crédito' y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante el abono en cuenta.

(...)

ARTICULO 873. CAUSACIÓN DEL GMF. El Gravamen a los Movimientos Financieros es un impuesto instantáneo y se causa en el momento en que se produzca la disposición de los recursos objeto de la transacción financiera.

ARTICULO 874. BASE GRAVABLE DEL GMF. La base gravable del Gravamen a los Movimientos Financieros estará integrada por el valor total de la transacción financiera mediante la cual se dispone de los recursos.

ARTICULO 875. SUJETOS PASIVOS DEL GMF. Serán sujetos pasivos del gravamen a los movimientos financieros los usuarios y clientes de las entidades vigiladas por las Superintendencias Bancaria*, de Valores* o de Economía Solidaria; así como las entidades vigiladas por estas mismas superintendencias, incluido el Banco de la República.

ARTICULO 876. AGENTES DE RETENCIÓN DEL GMF. Actuarán como agentes retenedores y serán responsables por el recaudo y el pago del GMF, el Banco de la República y las demás entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria*, de Valores* o de Economía Solidaria en las cuales se encuentre la respectiva

cuenta corriente, de ahorros, de depósito, derechos sobre carteras colectivas o donde se realicen los movimientos contables que impliquen el traslado o la disposición de recursos de que trata el artículo 871.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, la Resolución INVIMA N° 2015021262 del 2 de junio de 2015 “por la cual se reglamenta la devolución de dineros en el Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos-INVIMA y se deroga la Resolución No. 2012038725 del 18 de diciembre de 2012”, considera:

“...Que el principio general de no enriquecimiento sin justa causa es aplicable a las autoridades y establece que quien haya recibido un beneficio, aunque haya sido de buena fe, al ser anulado el acto jurídico que lo originó o de no haber existido acto alguno, debe restituir lo pagado.

Que en algunos eventos es procedente devolver a los usuarios el valor total o parcial consignado a favor del INVIMA por concepto de tarifas de los distintos servicios que presta la entidad...”

Así mismo, la Resolución antes mencionada resuelve en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO PRIMERO: la devolución a los usuarios de los dineros ingresados al Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos-INVIMA por concepto de trámites, servicios u otros ingresos procederá únicamente en los siguientes casos:

(...)

3.- Cuando se consigne un valor a las cuentas de la entidad por cualquier medio de recaudo y no se radique el trámite por parte del usuario ante el INVIMA.

(...)

PARÁGRAFO. - No habrá lugar a la devolución de dinero cuando el usuario o interesado haya radicado ante la entidad la solicitud del trámite o servicio para el cual efectuó el pago, así el mismo no concluya por causas no imputables al INVIMA.

ARTÍCULO SEGUNDO: Para efectos de obtener la devolución de dineros en los eventos descritos en el artículo primero de la presente resolución, el interesado deberá diligenciar y presentar ante el Grupo de Tesorería de la Secretaría General la solicitud según formato publicado en la página de Internet del Instituto, suscrito por la persona natural, el representante legal de la persona jurídica o un apoderado debidamente constituido.

(...)

ARTÍCULO CUARTO. – El Instituto cuenta con veinte (20) días hábiles para atender la solicitud de devolución de dineros de una (1) consignación, bien sea procediendo a la devolución o a la negociación del mismo.

(...)

ARTÍCULO QUINTO. – Al generarse una devolución de dinero en los eventos previstos en la presente Resolución, la carga del gravamen a los movimientos financieros y demás descuentos de ley correrán por cuenta del usuario interesado en la devolución.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en los numerales 5 y 6 lo siguiente:

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

(...)

6.1.1. Activos

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

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...)

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

(...)

6.1.2. Pasivos

Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como

salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

6.1.5. Gastos

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

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

(...)

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

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS como “...el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, dicho CGC establece que la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO se debita por “2-El valor de las devoluciones y legalizaciones inherentes al pago anticipado.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Pregunta 1. ¿Cuál es el tratamiento contable que se le debe dar al valor descontado, teniendo en cuenta que corresponde a la recuperación del Gravamen al Movimiento Financiero cobrado por el banco al realizar el giro de la devolución?

Es importante recalcar que, para la preparación de la información financiera se deberán observar las pautas que orientan el proceso contable, y los principios de contabilidad pública, entre los cuales está el de Esencia sobre forma, donde las operaciones y hechos se reconocen atendiendo a su esencia económica, con independencia de la forma legal que da origen a los mismos.

Ahora bien, de conformidad con el Estatuto Tributario, el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) es un impuesto instantáneo que se causa en el momento de la disposición de los recursos provenientes de

cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito, que implique, entre otros, movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones.

Los sujetos pasivos del GMF son, entre otros, los usuarios y clientes de las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, de Valores o de Economía Solidaria; y los agentes retenedores serán las entidades donde los sujetos pasivos tengan sus respectivas cuentas corrientes, de ahorros, o de depósito.

Así las cosas, los usuarios y clientes del sistema financiero deben reconocer el GMF en la contabilidad como un gasto en el resultado del periodo, afectando la subcuenta 512024-Gravamen a los movimientos financieros de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

En atención a la Resolución N° 2015021262 de 2015, cuando un usuario haya consignado dineros a las cuentas del INVIMA por cualquier medio de recaudo y no haya radicado el trámite correspondiente, podrá solicitar ante la entidad la devolución de estos valores. Una vez generada la devolución, el GMF y demás descuentos de ley correrán por cuenta del usuario interesado en la devolución.

Así las cosas, cuando sea procedente la devolución, el INVIMA deberá registrar un activo y un ingreso en la contabilidad por el valor del GMF que correrá por cuenta del usuario, 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 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Adicionalmente, el INVIMA debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO por el valor consignado por el usuario para el trámite correspondiente, y la subcuenta 512024-Gravamen a los movimientos financieros de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, por el valor del impuesto a ser descontado por la entidad financiera; y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor del GMF que correrá por cuenta del usuario, y la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el valor neto a devolver al usuario y por el importe descontado por parte de la entidad financiera por concepto de GMF.

Pregunta 2. ¿En caso de que estos saldos se deban reconocer como ingreso, el registro contable se debe realizar por tercero (es decir por el número de identificación del usuario al que se le realiza la devolución) o se puede realizar con el NIT del INVIMA?

Estos asuntos son propios de cada entidad contable pública, por lo tanto, no es competencia de la CGN determinar la especificidad, ya que los propósitos de la regulación contable que expide la Contaduría General de la Nación están orientados a determinar los criterios generales de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos; sin embargo, se podrá realizar el registro por tercero, que corresponde al usuario que trata la Resolución INVIMA N° 2015021262 de 2015.

Se aclara que, para conservar la trazabilidad del hecho económico, las entidades contables públicas deberán efectuar la desagregación que se requiera a nivel de auxiliares, o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporte el sistema contable de las entidades.

CONCEPTO No. 20211100059621 DEL 18-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Beneficios a los empleados Patrimonio de las entidades de gobierno Otros ingresos Gastos de administración y operación Gastos de ventas Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro de mayores y menores valores reembolsados por las EPS por concepto de incapacidades en el periodo actual y posteriores

Doctora

DIANA YOLIMA RICO ARIAS

Experto Técnico Grado 3 - Contadora

Unidad de Búsqueda de Personas dadas por Desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado (UBPD)

Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010035442 el 04 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente, nos permitimos solicitar concepto referente a la traza contable que se debe reflejar en la contabilización de mayores y menores valores pagados por las EPS al momento de hacer reintegros por concepto de incapacidades, teniendo en cuenta los siguientes escenarios presentados en la Entidad:

- *Reintegros por parte de las EPS por mayores valores registrados contablemente en vigencia actual y vigencia anterior, por diferencias en el cálculo del IBC entre la EPS y la UBPD.*

Si la EPS consignó el mayor valor y realizada la consulta directamente a la EPS, corrobora que el valor es correcto. ¿Es posible reconocerlo como un ingreso por recuperación?

- *Reintegros por parte de las EPS por menores valores registrados contablemente en vigencia actual y vigencia anterior, por diferencias en el cálculo del IBC entre la EPS y la UBPD.*

• ¿Cuál sería la contabilización en los casos en los que la UBPD haya registrado y pagado una incapacidad a un servidor, y la EPS no reconoció la incapacidad a la UBPD como empleador por no cumplir con los requisitos legales?

El anterior interrogante surge del concepto emitido por la Superintendencia Nacional de Salud a la UBPD:

“(…) El Decreto 780 de 2016 establece un requisito mínimo para que proceda el reconocimiento de la prestación económica de la incapacidad por enfermedad general con cargo a los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud:

ARTÍCULO 2.1.13.4. INCAPACIDAD POR ENFERMEDAD GENERAL. *Para el reconocimiento y pago de la prestación económica de la incapacidad por enfermedad general, conforme a las disposiciones laborales vigentes, se requerirá que los afiliados cotizantes hubieren efectuado aportes por un mínimo de cuatro (4) semanas.*

No habrá lugar al reconocimiento de la prestación económica de la incapacidad por enfermedad general con cargo a los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, cuando estas se originen en tratamientos con fines estéticos o se encuentran excluidos del plan de beneficios y sus complicaciones.

Conviene subrayar que los dos primeros días de la incapacidad son asumidos por el empleador.

De esta manera, si la incapacidad no satisface los mandatos legales y reglamentarios explicados, no puede ser reconocida con cargo a los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Las incapacidades laborales deben ser pagadas directamente por el empleador al trabajador, y el empleador es quien luego debe cobrarlas a la EPS, y si esta no las paga tendrá que asumirlas, ya que no puede descontarlas al trabajador, teniendo en cuenta que el artículo 227 del Código Sustantivo del Trabajo –CST. (...)”.

• ¿Cuál sería la contabilización en los casos en los que existan diferencias en los reintegros realizados por las EPS por mayores valores cuyo monto es mínimo (1 peso, 10 pesos, 3 pesos, 100 pesos)? ¿Cuál es el tratamiento que se debe dar en vigencia actual y vigencia anterior?

• ¿Cuál sería la contabilización en los casos en los que existan diferencias en los reintegros realizados por las EPS por menores valores cuyo monto en mínimo (1 peso, 10 pesos, 3 pesos, 100 pesos, 500 pesos)? ¿Cuál es el tratamiento que se debe dar en vigencia actual y vigencia anterior?

• De requerir hacer ajustes de depuración de vigencia actual o anterior, ¿es necesario convocar a Comité de Sostenibilidad Contable?

• ¿Cuál sería el tratamiento contable que debería aplicar la UBPD en los casos en los que la Entidad haya solicitado a una EPS el reconocimiento de prestaciones económicas por concepto de incapacidades en varias ocasiones y esta se niegue a reconocerlas?”

CONSIDERACIONES

El Decreto 780 del 06 de mayo de 2016 del Sector Salud y Protección Social, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, en el artículo 2.1.13.4. establece:

“ARTÍCULO 2.1.13.4. Incapacidad por enfermedad general. Para el reconocimiento y pago de la prestación económica de la incapacidad por enfermedad general, conforme a las disposiciones laborales vigentes, se requerirá que los afiliados cotizantes hubieren efectuado aportes por un mínimo de cuatro (4) semanas.

No habrá lugar al reconocimiento de la prestación económica de la incapacidad por enfermedad general con cargo a los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, cuando estas se originen en tratamientos con fines estéticos o se encuentran excluidos del plan de beneficios y sus complicaciones.

(...)

ARTÍCULO 3.2.1.10. Ingreso Base de Cotización durante las incapacidades o la licencia de maternidad.

(...)

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en Radicado N° 202111400189921 del 24 de febrero de 2021 de la Superintendencia Nacional de Salud, se precisa:

“La EPS o EOC debe efectuar la revisión y liquidación de las solicitudes de reconocimiento de las prestaciones económicas, las cuales, debe realizar dentro del término de quince (15) días hábiles siguientes a la solicitud.

Realizada la revisión y liquidación, la EPS o EOC tendrá, un plazo no mayor a cinco (5) días hábiles, contados a partir de la autorización de la prestación económica, para realizar el pago directo o mediante transferencia electrónica. (parágrafo 1º del artículo 2.2.3.1 del Decreto 780 de 2016).

Transcurridos los cinco (5) días hábiles, si la EPS o EOC no realiza el pago, debe reconocer y pagar intereses moratorios.

(...)

De lo expuesto se puede observar que está en cabeza del empleador el llevar a cabo ante la respectiva EPS, el trámite tendiente al reconocimiento de incapacidades, para lo cual dispone de un término de tres (3) años, contados a partir de la fecha efectiva del pago al trabajador.

(...)

Conviene subrayar que los dos primeros días de la incapacidad son asumidos por el empleador.

De esta manera, se tiene que, si la negativa es legítima, es decir, la incapacidad no satisface los mandatos legales y reglamentarios explicados, no puede ser reconocida con cargo a los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Por otro lado, si la negativa es irregular, es decir, que la incapacidad sí se ha ajustado a los mandatos del artículo 2.1.13.4 del Decreto 780 de 2016, deberán iniciarse las acciones legales correspondientes, tendientes al reconocimiento del derecho ante la jurisdicción laboral.

(...)

Las incapacidades laborales deben ser pagadas directamente por el empleador al trabajador, y el empleador es quien luego debe cobrarlas a la EPS, y si esta no las paga tendrá que asumirlas, ya que no puede descontarlas al trabajador, teniendo en cuenta que el artículo 227 del Código Sustantivo del Trabajo –CST- (...)” (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 anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 218 del 2020, indica en las Normas de Cuentas por cobrar y de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, lo siguiente:

“2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Los numerales 3.2.2 y 3.2.14 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, señala:

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

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

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

(...)

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

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2511- BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, así: “Representa el valor de las obligaciones por beneficios a los empleados cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestados sus servicios.”

Igualmente, en el referido CGC se describe la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS como “...el valor de las prestaciones proporcionadas, directamente por la entidad, a los empleados o a quienes dependen de ellos.”, y la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS como “...el valor de las prestaciones proporcionadas directamente por la entidad a los empleados o a quienes dependen de ellos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, 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 ese sentido, la entidad reconoce una cuenta por cobrar a las Entidades Promotoras de Salud (EPS) cuando exista un derecho de recobro, cuyo valor se calcula de conformidad con lo establecido en la regulación vigente sobre la materia, caso en el cual se deberá aplicar integralmente la norma de Cuentas por Cobrar correspondiente al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, para el reconocimiento de incapacidades la entidad deberá considerar que, en relación con los dos primeros días de incapacidad originada por enfermedad general que, según lo dispuesto en las normas laborales, la entidad debe cancelar al empleado, se deben registrar mediante un débito en la subcuenta 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o en la subcuenta 520301-

Incapacidades de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, con crédito a la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

A partir del tercer día de ausencia por incapacidad, de las cuales, además de tener la obligación de pago, se tenga un derecho de reembolso por parte de las EPS por el cumplimiento de los mandatos legales y reglamentarios contenidos en el artículo 2.1.13.4 del Decreto 780 de 2016, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. El pasivo se cancelará con el giro del pago al funcionario, y el derecho con la recepción de los recursos transferidos por parte de la EPS.

Así las cosas, se da respuesta al caso particular bajo los siguientes términos:

Cuando se presenten mayores o menores valores liquidados y consignados por la EPS, respecto de la cuenta por cobrar reconocida por la UBDP, las diferencias se deberán reconocer en función de la causa que las origina:

1. Cuando la liquidación realizada por la UBDP es correcta, pero existen diferencias por mayores o menores valores liquidados y consignados por la EPS, producto de un error cometido por estas entidades, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la UBDP, el procedimiento contable será el siguiente:

La UBDP reconocerá los mayores valores liquidados y consignados por la EPS, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el valor total del giro, y un crédito en las subcuentas 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el valor liquidado y registrado por la UBDP, y 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de la diferencia presentada cuando exista una obligación de pago por devolución de saldos a la EPS.

Cuando no exista obligación de pago por devolución de saldos a la EPS, la UBDP deberá registrar la diferencia en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS.

La UBDP reconocerá los menores valores liquidados y consignados por la EPS, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el valor total del giro, y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el valor transferido, subsistiendo un derecho de cobro por el saldo insoluto a cargo de la EPS por concepto de incapacidades.

2. Cuando en la liquidación de la UBDP exista un error en el valor imputable por concepto de incapacidades producto de errores aritméticos, omisión o inadvertencia de la regulación laboral vigente, entre otros, la entidad lo corregirá en el periodo contable en el que se descubrió el hecho, así:

a. Las diferencias por menores o mayores valores liquidados y consignados por la EPS, descubiertos en el mismo periodo del reconocimiento de la cuenta por cobrar, se corregirán:

La UBDP corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, debitando la subcuenta 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-

CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, o la subcuenta 520301-Incapacidades de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

La UBPD corregirá los menores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, debitando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, si el menor valor causado ocasionó un menor valor pagado al empleado, o la subcuenta 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, o la subcuenta 520301-Incapacidades de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, IMPUTADAS, si no hubo menor valor pagado al empleado.

Posteriormente, la UBPD reconocerá el valor consignado por la EPS debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

b. Las diferencias por menores o mayores valores liquidados y consignados por la EPS, descubiertos en un periodo posterior al reconocimiento de la cuenta por cobrar, se corregirán:

La UBPD corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

La UBPD corregirá los menores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, mediante un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, con crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, si el menor valor causado ocasionó un menor valor pagado al empleado, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el menor valor causado no ocasionó un menor valor pagado al empleado en el periodo respectivo.

En este caso, si el error de periodos anteriores es material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Posteriormente, la UBPD reconocerá el valor consignado por la EPS debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

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

De esta manera, al no existir derecho de reembolso por parte de la EPS, la UBPD deberá registrar la obligación de pagar las incapacidades laborales al trabajador mediante un débito en la subcuenta 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o en la subcuenta 520301-Incapacidades, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS con crédito a la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Si la UBPD efectuó el registro de la cuenta por cobrar y la EPS decide no reconocerla al no cumplir con los requisitos legales, se configura un error que deberá ser subsanado atendiendo los principios del numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, al presentarse errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos económicos.

Los errores descubiertos en el mismo periodo del registro de la cuenta por cobrar a la EPS, deberán corregirse mediante un débito en la subcuenta 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, o en la subcuenta 520301-Incapacidades de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, y un crédito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Los errores descubiertos en un periodo posterior al del registro de la cuenta por cobrar a la EPS, deberán corregirse mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Ahora bien, las diferencias por mayores y menores valores reintegrados por la EPS, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la UBPD, cuyo monto es mínimo, deberán ajustarse en función de la causa que las origina, esto es, cuando la liquidación realizada por la UBPD es correcta, y cuando en la liquidación de la UBPD exista un error en el valor imputable por concepto de incapacidades producto de errores aritméticos, omisión o inadvertencia de la regulación laboral vigente, entre otros.

Al respecto de la segunda causa, si se trata de ajustes de errores de periodos anteriores que para la entidad se consideren materiales, para efectos de presentación, la UBPD debe reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en atención al numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

De otra parte, 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.

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la herramienta escogida por la entidad, deberá garantizar no solo lo establecido en el numeral 3.2.2, sino también lo indicado en el numeral 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de la información, el cual estipula que se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla con fuentes de

datos que provienen de aquellas dependencias que generen información relativa a cuentas por cobrar, entre otros, con el fin de que no se presenten situaciones tal como la existencia de valores que no representan ningún derecho o bien para la entidad.

Así mismo, el numeral 3.2.14. del procedimiento antes referido, indica que 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 ese sentido, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, así como la definición de sus funciones, entre otros asuntos, es competencia de las entidades contables públicas. Por lo anterior, quien está llamado a analizar si es necesario y pertinente convocar al Comité de Sostenibilidad Contable, para realizar los ajustes de depuración de cifras en el periodo actual y anteriores, es la UBPD.

CONCEPTO No. 20211120059631 DEL 18-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Provisiones
	SUBTEMAS	Procedimiento para el reconocimiento contable de obligaciones solidarias derivadas de sentencias

Doctor
ÁLVARO BAUTISTA MALDONADO
Profesional Especializado II
Contador Dirección de Asuntos Jurídicos
Fiscalía General de la Nación
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400035232 el 03 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Obligaciones Solidarias. El Código Civil en su Artículo 1568, define las obligaciones solidarias así: “En general cuando se ha contraído por muchas personas o para con muchas la obligación de una cosa divisible, cada uno de los deudores, en el primer caso, es obligado solamente a su parte o cuota en la deuda, y cada uno de los acreedores, en el segundo, sólo tiene derecho para demandar su parte o cuota en el crédito.

Pero en virtud de la convención, del testamento o de la ley puede exigirse cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores el total de la deuda, y entonces la obligación es solidaria o in solidum.

La solidaridad debe ser expresamente declarada en todos los casos en que no la establece la ley.” (Negrilla Fuera de texto)

El texto en negrilla, indica que el acreedor puede solicitar el pago total a uno de los deudores a su elección sin que este último puede alegar la división de la obligación para el pago, situación que obliga a efectuar el pago total del crédito a la entidad y luego repetir por la cuota parte contra su deudor solidario.

En tal virtud, en desarrollo de los medios de control adelantados ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, existen sentencias en la que el Juez de conocimiento condena administrativa y patrimonialmente a la Fiscalía General de la Nación de manera solidaria con otras entidades como, por ejemplo, la Rama Judicial, Ministerio de Defensa, etc.

Dicha obligación presente(sic) diversos escenarios en los que se hace necesario realizar el registro de las obligaciones en los estados contables de la entidad, así:

Escenario 1- Cuando se profiere la sentencia solidaria debidamente ejecutoria

En este escenario, aún no se conoce cuál es la intención del deudor, es decir si solicitará el pago total de la obligación a una sola de las entidades, para que esta repita posteriormente contra el deudor solidario, o, si solicitará el pago a las entidades condenadas solidariamente al tiempo respecto de la cuota parte que a cada una de ellas le corresponde.

Sin embargo, en este punto es necesario efectuar el registro de la obligación en los estados contables

Nace en este punto los siguientes cuestionamiento objeto de consulta: ¿Cómo se debe efectuar el registro contable de dicha obligación, esto es, por el 100% del crédito, o por la cuota parte de la entidad?

Escenario 2. Cuando el interesado radica cuenta de cobro solamente ante la Fiscalía General de la Nación, solicitando el pago total de la misma y luego repetir contra el deudor solidario

En este escenario, ya está claro que el beneficiario del crédito decidió reclamar el pago total de la obligación a una de las entidades deudoras solidarias, generando el siguiente interrogante objeto de consulta: ¿Cómo se debe efectuar el registro contable de dicha obligación, esto es, por el 100% del crédito, o por la cuota parte de la entidad?

Escenario 3. El beneficiario solicita el pago total de la obligación al deudor solidario distinto de la Fiscalía General de la Nación.

En este punto, es claro que el interesado decidió reclamar el pago total de la obligación a la entidad deudora solidaria distinta de la Fiscalía General de la Nación, lo que significa que cuando el deudor solidario pague la obligación repetirá contra la entidad para recuperar la cuota parte.

¿Cómo y en qué momento se debe efectuar el registro contable de dicha obligación, esto es, por el 100% del crédito, o por la cuota parte de la entidad y si el registro se efectúa al momento de quedar en firme la obligación o cuando el deudor solidario repita contra la entidad?

Escenario 4. Cuando el interesado cobra la obligación a los deudores solidarios al mismo tiempo

Esta situación se presenta cuando el titular del crédito acude a todos los deudores solidario al tiempo a reclamar el cobro de la obligación

¿Cómo se debe efectuar el registro contable de dicha obligación, esto es, por el 100% del crédito, o por la cuota parte de la entidad?"

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, actualizado mediante Resolución 080 de 2021, preceptúa:

“2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, 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.

Para las obligaciones reconocidas por la entidad sobre las cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la norma del pasivo que corresponda.

(...)

2.6. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar. Para tal efecto, la entidad comparará el valor provisionado con respecto al de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial y hará los ajustes que correspondan, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Si el valor liquidado es igual que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o de la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de

conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta 589012-Sentencias o en la subcuenta 589013-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

c) Si el valor liquidado es menor que el valor de la provisión, debitará el saldo de la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES por el valor liquidado. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

Si los intereses no se tuvieron en cuenta en la estimación de la provisión, se registrarán debitando la subcuenta 580447-Intereses de sentencias o la subcuenta 580453-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 246091-Intereses de sentencias o la subcuenta 246092-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Si las costas procesales no se tuvieron en cuenta en la estimación de la provisión o se originaron en procesos judiciales de cobro, se registrarán debitando la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES y acreditando la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

2.7. Pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

Con el pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos entregados en administración.

Cuando el pago se realice a través de la tesorería centralizada, esta debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos administrados, y acreditará 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 debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

cuando el pago se realice con recursos del fondo de contingencias o con otros recursos entregados en administración.

Cuando, en una sentencia ejecutoriada, se condene a varias entidades demandadas frente a un mismo proceso y el demandante exija el pago de la totalidad de la condena a una de ellas, la entidad que deba realizar el pago debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, por el valor de la obligación a su cargo, y la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por la obligación a cargo de las otras entidades condenadas, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, por el valor total del crédito judicial pagado. Por su parte, las otras entidades condenadas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditarán la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de la obligación a su cargo.

Con el reembolso de los recursos a la entidad que haya asumido el pago de la condena, esta debitará 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 o la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Por su parte, las otras entidades condenadas debitarán la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditarán 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 o la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones y en el contexto de la consulta, se concluye que, para el registro contable de las obligaciones adquiridas por la Fiscalía General de la Nación en virtud de la sentencia solidaria ejecutoriada, se debe aplicar lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno actualizado según la Resolución 080 de 2021.

En este sentido, tratándose de una sentencia donde se condene a varias entidades demandadas a continuación se detallan los registros contables para los escenarios planteados:

Escenario 1 - Cuando se profiere la sentencia solidaria debidamente ejecutoriada.

Con independencia de que las entidades conozcan o no la intención del demandante, esto es, si solicitará el pago total de la sentencia a una o a varias, cuando la sentencia quede en firme cada entidad deberá reconocer solo el monto que le corresponde asumir.

Para este efecto, en el momento en que la sentencia quede en firme, las entidades registrarán el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar, por el valor de la obligación a su cargo, para lo cual compararán el valor provisionado con respecto al de la sentencia condenatoria ejecutoriada, y harán los

ajustes que correspondan teniendo en cuenta lo establecido en el numeral 2.6. del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias.

Escenario 2. Cuando el interesado le cobre solamente a la Fiscalía General de la Nación, solicitando el pago total de la sentencia y la entidad luego repita contra las otras entidades condenadas.

Ante esta situación, la Fiscalía General de la Nación, una vez efectúe el pago, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, por el valor de la obligación a su cargo; registrará un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el valor de la obligación a cargo de las otras entidades condenadas; y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, por el valor total del crédito judicial pagado.

Por su parte, las otras entidades condenadas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditarán la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de la obligación a su cargo.

Cuando la Fiscalía General de la Nación reciba el reembolso por parte de las otras entidades condenadas, debitará 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 o la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte, las otras entidades condenadas debitarán la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditarán 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 o la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Escenario 3. El beneficiario solicita el pago total de la obligación a un deudor solidario distinto de la Fiscalía General de la Nación.

El deudor solidario a cargo del pago, distinto de la Fiscalía General de la Nación, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, por el valor de la obligación a su cargo, en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el valor de la obligación a cargo de las otras entidades condenadas y un crédito en 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 o la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, por el valor total del crédito judicial pagado.

Por su parte, La Fiscalía General de la Nación y las otras entidades condenadas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditarán la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de la obligación a su cargo.

Cuando la Fiscalía General de la Nación realice el reembolso a la entidad que pagó, debitará la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Escenario 4. Cuando el interesado cobra la obligación a los deudores solidarios al mismo tiempo.

Cada entidad condenada debe registrar solo el monto que le corresponde asumir. Una vez se efectúe el pago de la obligación, debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, por el valor de la obligación a su cargo, y acreditarán 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 o la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE.

CONCEPTO No. 20211100061161 DEL 29-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el mercado de valores, o que Captan o Administran ahorro del público
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el registro de las operaciones relacionadas con la entrega de cartera por el FNG a CISA en desarrollo a lo dispuesto en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Otros ingresos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el registro de las operaciones relacionadas con la entrega de cartera por el FNG a CISA en desarrollo a lo dispuesto en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020

3	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros ingresos Otros gastos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el registro de las operaciones relacionadas con la entrega de cartera por el FNG a CISA en desarrollo a lo dispuesto en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020

Doctora
LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ
Directora de Gestión Jurídica
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010036962 el 17 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“En ejercicio de lo consagrado en el artículo 23 de la Constitución Política, respetuosamente se interpone el presente derecho de petición, donde se solicita aclarar el tratamiento contable aplicable a la movilización de activos establecida en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020.

Considerando lo establecido en la norma citada, amablemente solicitamos que aclaren, las siguientes inquietudes desde una perspectiva contable:

1) Cuál es el tratamiento contable aplicable para el FNG, CISA y el FOME en la movilización de activos establecida en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020?

2) ¿La cesión de la cartera a título gratuito que podrá hacer el FNG al CISA corresponde a: i) una movilización de cartera o ii) administración de la cartera?

3) Una vez se realice el siniestro y el FNG deba entregar la cartera a título gratuito en los términos señalados en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, habrá lugar a dar de baja el activo por parte del FNG?

4) ¿Esta operación incluye algún tipo de subvención u operaciones recíprocas?

5) En la medida que la cesión de la cartera del FNG al CISA se realiza a título gratuito y no de forma onerosa, le sería aplicable alguno de los conceptos establecidos en la Resolución No. 469 de 2016 de la Contaduría General de la Nación?

En aras de poder resolver las inquietudes planteadas, solicitamos tener en cuenta lo señalado en el artículo 66 de la Ley 1955 de 2020, la Resolución No. 469 de 2016 de la Contaduría General de la Nación, entre otras normas que regulan la movilización de activos.”

CONSIDERACIONES

El artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020, Movilización de Activos, señala: “ El Fondo Nacional de Garantías S.A. -FNG podrá ceder a título gratuito a la Central de Inversiones S.A.-CISA, la cartera que se genere por el pago de las garantías otorgadas a créditos dentro del programa especial de garantías Unidos por Colombia. Esta cesión será realizada por el Fondo Nacional de Garantías S.A.-FNG en el momento del pago del siniestro. Para este efecto se suscribirá un convenio interadministrativo entre las mencionadas entidades.

Para la gestión de esta cartera, Central de Inversiones S.A. -CISA podrá aplicar sus políticas de normalización de esta clase de activos.

Por su parte, la Central de Inversiones S.A. -CISA deberá girar el producto del recaudo de esta cartera dentro de los noventa (90) días siguientes a su verificación, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Fondo de Mitigación de Emergencia -FOME, cuenta sin personería jurídica, una vez descontada su comisión por la gestión de cobranza.”

En relación con la normativa contable, la Resolución 037 de 2017, por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, resuelve:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, el cual está conformado por: el Marco Conceptual para la Información Financiera, las Normas de Información Financiera, el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público debe ser aplicado por las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública y por los negocios fiduciarios que se relacionan a continuación:
(...)

g) Fondos de garantías y entidades financieras con regímenes especiales, sean o no emisores de valores; (...)

ARTICULO 6°. Para la preparación y presentación de los estados financieros separados o individuales, los establecimientos bancarios, las entidades aseguradoras, las sociedades fiduciarias, los fondos de garantías y las entidades financieras con regímenes especiales, del artículo 2° de la presente Resolución, y los negocios fiduciarios cuyo fideicomitente sea alguna de las entidades enunciadas en este artículo, aplicaran el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, salvo lo dispuesto respecto de:

1. El tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y la clasificación y valoración de las inversiones de que trata la NIC 39 y la NIIF 9.
2. El tratamiento de las reservas técnicas catastróficas, las reservas de desviación de siniestralidad y la reserva de insuficiencia de activos de que trata la NIIF 4.

Para las anteriores salvedades, se aplicarán las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera, así como los procedimientos e instrucciones que, para efectos del régimen prudencial, expida la Superintendencia Financiera de Colombia. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, el Marco Conceptual para la Información Financiera del “ANEXO TECNICO COMPILATORIO Y ACTUALIZADO 1 -2019, DE LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA, GRUPO 1” del Decreto 2270 del 2019, incorporado a la regulación contable pública mediante Resolución 056 de 2020 de la CGN, define el Activo como, “un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y como un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.”

De igual manera la anterior normativa hace referencia a la baja en cuentas, y al respecto señala, “5.26 La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo un reconocidos del estado de situación financiera de una entidad. Normalmente, la baja en cuentas tiene lugar cuando esa partida no cumple ya la definición de un activo o de un pasivo: (a) Para un activo, la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad pierde el control de todo o parte del activo reconocido; y (b) para un pasivo la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad deja de tener una obligación por la totalidad o parte del pasivo

reconocido.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco conceptual para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público, actualizado por la Resolución 168 de 2020, define los elementos de los estados financieros, señalando en relación con los activos:

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

48. El control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros. (...)

“56. Un pasivo es una obligación presente producto de sucesos pasados para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.”

Así mismo, el Marco conceptual para las Entidades de Gobierno, actualizado con Resolución 167 de 2020, define los Ingresos, como “los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. Pregunta

Cuál es el tratamiento contable aplicable para el FNG, CISA y el FOME en la movilización de activos establecida en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020?

En relación con el procedimiento contable a aplicar por parte del Fondo Nacional de Garantías S.A. (FNG), de conformidad con las consideraciones expuestas, y en atención a lo indicado en la Resolución 037 de 2017, mediante la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, al FNG le corresponde la aplicación de dicho Marco Normativo en lo referente a la preparación y presentación de estados financieros excepto en lo concerniente con el tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro, y la clasificación y valoración de las inversiones de que trata la NIC 39 y la NIIF 9, conforme lo señala el artículo 6° de dicha Resolución.

Para ello se precisa con base en la excepción de aplicación de los lineamientos de la NIC 39 y la NIIF 9, que el FNG debe atender a las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera, así como a los procedimientos e instrucciones expedidos por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Por su parte, a la Central de Inversiones S.A. (CISA) le aplica el Marco normativo para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administra ahorro del público incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) por la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones. De acuerdo con dicha normativa, el procedimiento contable que CISA aplicará para el reconocimiento de las operaciones relacionadas con la cartera recibida del FNG en cumplimiento de lo establecido por el artículo 2.23.8. del Decreto No. Decreto 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020, será el siguiente:

1. Al recibir la cartera del FNG, registra un débito en la subcuenta 138411-Derechos por incumplimiento de créditos garantizados de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, con crédito a la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.
2. Al efectuarse el recaudo de la cartera recibida, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 138411-Derechos por incumplimiento de créditos garantizados de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.
3. Cuando registre el ingreso por concepto de la comisión pactada según condiciones del convenio o contrato, reconocerá un débito en la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 480223-Comisiones de la cuenta 4802-FINANCIEROS.
4. Con el giro de los recursos de la cartera recuperada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien administra el Fondo de Mitigación de Emergencias-FOME (MHCP-FOME), CISA registrará un débito en la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, un crédito a la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y el valor neto a girar lo registrará mediante un crédito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, el MHCP-FOME aplica el Marco normativo que rige para las entidades de Gobierno, incorporado al RCP mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, entidad que con la información recibida de CISA por concepto del recaudo de cartera, en la contabilidad del FOME causará el ingreso mediante un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Además, causará el gasto por concepto de la comisión a favor de CISA debitando la subcuenta 580290-Otras comisiones de la cuenta 5802-COMISIONES y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR

Con el recaudo de los recursos entregados por CISA, el MHCP en la contabilidad del FOME, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS DE INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

2. Pregunta

¿La cesión de la cartera a título gratuito que podrá hacer el FNG al CISA corresponde a: i) una movilización de cartera o ii) administración de la cartera?

Al señalar el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020, sobre Movilización de Activos, que el producto del recaudo obtenido por la Cartera entregada por el FNG a la Central de Inversiones S.A. (CISA) deberá girarse al Ministerio de Hacienda y Crédito Público -Fondo de Mitigación de Emergencia (FOME), el FNG pierde el control sobre dicho activo y en consecuencia los derechos por los beneficios económicos derivados de éste, por lo que la cartera entregada a CISA no sería para su administración, sino que se considera una movilización del activo, considerando además, que CISA deberá incorporarla como activo en su contabilidad.

3. Pregunta

Una vez se realice el siniestro y el FNG deba entregar la cartera a título gratuito en los términos señalados en el artículo 2.23.8. del Decreto No. 1068 de 2015, habrá lugar a dar de baja el activo por parte del FNG?

El FNG en aplicación a la normativa contable que le rige y según lo indicado en el punto anterior, deberá desincorporar de su contabilidad el valor de la cartera que entrega a CISA en cumplimiento del Decreto 1068 de 2015, adicionado por el artículo 1 del Decreto No. 1806 de 2020.

4. Pregunta

¿Esta operación incluye algún tipo de subvención u operaciones recíprocas?

De acuerdo con el procedimiento contable descrito para el registro de los hechos económicos aquí señalados, se generaría operación recíproca por los ingresos y gastos afectados por concepto de las comisiones cobradas entre CISA y el MHCP-FOME.

5. Pregunta

En la medida que la cesión de la cartera del FNG al CISA se realiza a título gratuito y no de forma onerosa, le sería aplicable alguno de los conceptos establecidos en la Resolución No. 469 de 2016 de la Contaduría General de la Nación?

Si bien, lo aquí tratado se relaciona con la movilización de activos, para los procedimientos contables señalados anteriormente, no aplica el procedimiento sobre movilización de Activos a que se refiere la Resolución 469 de 2016, la cual se relaciona específicamente con la Cesión y administración de Cartera con más de 180 días de vencida.

CONCEPTO No. 20211100061781 DEL 04-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Otros pasivos Ingreso por transferencias y subvenciones Otros ingresos Gastos por transferencias y subvenciones Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de convenios bajo la modalidad de recuperación contingente.

Doctora
CINDY PAOLA JAIMES MARTÍNEZ
Contador General (E)
Dirección Administrativa y Financiera
Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria – AGROSAVIA
Mosquera, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010038312, el 24 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Corporación Colombiana de Investigación – AGROSAVIA, ha suscrito varios convenios con la Fiduprevisora bajo la modalidad de recuperación contingente, entre los cuales se encuentra el N°80740-746-2020 y N°80740-058-2021. Teniendo en cuenta el concepto de la Contaduría General de Nación No.20182000029571 del 29-05-2018, a estos convenios les hemos dado el tratamiento contable transferencia condicionada, pero la Fiduprevisora los registra como recurso entregado en administración en la cuenta 1908.

De acuerdo con lo anterior, y en razón a que tenemos discrepancia en cuanto al manejo contable que debemos darle a estos convenios, amablemente solicitamos nos indiquen cual es el tratamiento contable aplicable para estos convenios.”

CONSIDERACIONES

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en el Concepto C.E. 00102 de 2017, abordó el régimen jurídico de los contratos y convenios de ciencia, tecnología e innovación y 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 expone 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” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: “(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, define en el numeral 6.1.1. Activos:

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

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

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. (...)

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

El Capítulo I. Activos, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias. (...)

2.3. Medición inicial

3. Las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción.

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. (...) (Subrayado fuera de texto)

La CGN a través de la Doctrina Contable Pública ha emitido directrices que deben aplicar las partes que intervienen en los convenios de financiamiento de recuperación contingente, como el Concepto No. 20182000029571 del 29 de mayo de 2018, referido en su consulta y dirigido al doctor Jackson Andrés Carvajal, Contador del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación – COLCIENCIAS, el cual respecto del tratamiento contable para los contratos o convenios de recuperación contingente, señaló lo siguiente en sus conclusiones:

“Según se indicó en esa consulta, COLCIENCIAS entrega el recurso con carácter no devolutivo, como un apoyo económico gratuito que no espera recuperar, pero eventualmente, por causales preestablecidas, la suma inicialmente entregada debe ser devuelta, total o parcialmente a COLCIENCIAS, adquiriendo esta, el carácter de mutuante, y el beneficiario inicial la condición de mutuario y una vez surtidos los trámites legales, la existencia de la obligación será establecida mediante resolución motivada.

Dependiendo de la naturaleza jurídica del tercero, la entrega de los recursos se tratará como una transferencia o una subvención; ahora bien, como se indica en el párrafo anterior, en este tipo de transacciones Colciencias adquiere la condición de mutuante, en tanto que el beneficiario inicial la condición de mutuario con la obligación de atender un conjunto de condiciones, que en caso de no cumplirse, Colciencias podría exigir legalmente la devolución de los dineros, razón por la que el procedimiento contable es el que se señala a continuación:

Colciencias registrará un débito en la subcuenta 198604 - Gasto diferido por transferencias condicionadas, si el tercero es una entidad de gobierno, o 198605 Gasto diferido por subvenciones condicionadas, si el tercero

es una empresa pública o una persona natural o una entidad jurídica de derecho privado, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, con crédito a la subcuenta 240315-Otras Transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, pasivo que se dará de baja con el giro de los recursos.

El activo diferido inicialmente reconocido por Colciencias se reducirá en la medida que el beneficiario del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el gasto por la transferencia realizada en el resultado del periodo.

No obstante, la entidad aplicará el juicio profesional para evaluar si se presentan casos en los que no se establezcan estipulaciones que constituyan condiciones, caso en el que Colciencias, al reconocer la obligación de transferir los recursos, registrará el gasto por concepto de transferencias o subvenciones según corresponda.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la CGN en el Concepto No. 20192000033801 del 13 de agosto de 2019, dirigido a la doctora María Ester Rodríguez Rodríguez, Contadora de la Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria – Agrosavia, concluye:

“(…) 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. (…)” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, la CGN emitió el Concepto No. 20192000060561 del 23 de octubre de 2019, dirigido a la doctora Yolanda Acevedo Rojas, Directora Administrativa y Financiera del Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación – Colciencias, en el cual concluyó:

“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. (…)

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: (…)

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 (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el reconocimiento contable de la ejecución de los convenios o contratos de financiamiento de recuperación contingente que deben aplicar las partes que intervienen es el siguiente:

En el momento en que se reconoce la obligación de entregar los recursos, la Fiduciaria la Previsora S.A., como vocera y administradora del Patrimonio Autónomo del Fondo Francisco José de Caldas, registrará un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, con crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. La cuenta del pasivo se dará de baja en el momento en que se realice el respectivo giro de los recursos con afectación en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

AGROSAVIA por su parte, reconoce el derecho a recibir los recursos a través de 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 el giro de los recursos la entidad reconoce 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.

En la medida que AGROSAVIA cumpla las condiciones asociadas al uso o destinación de los recursos entregados por el Fondo, la Fiduciaria reconocerá el gasto por la transferencia realizada debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acreditando la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Al tiempo, AGROSAVIA reconoce el ingreso de la transferencia, para lo cual debita la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, considerando que, si la entrega de recursos por parte del Fondo está condicionada a que el beneficiario de la financiación otorgada los utilice para el desarrollo de una determinada actividad científica o tecnológica, si esta no se cumple, la causa justificativa del contrato desaparece y, por ende, genera la obligación de su restitución.

Es necesario tener presente que tratándose de contratos o convenios de financiación, cuando llevan ínsita la condición resolutoria tácita que se activa con el vencimiento del plazo previsto para su ejecución, sin que los

recursos entregados hayan sido utilizados para el desarrollo de la actividad para la cual fueron destinados, y que hace exigible la obligación del beneficiario de restituirlos al Fondo, tal y como se deduce de la naturaleza misma del negocio, cuando se concrete ese hecho sobreviniente, corresponde al Fondo reconocer el derecho al cobro.

Para efectos de lo anterior, la Fiduciaria debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. En este caso, AGROSAVIA debitará subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Si de conformidad con lo dispuesto en la regulación vigente o lo acordado en el contrato o convenio, se debe ajustar el saldo a restituir para reconocer derechos por concepto de intereses de mora, el registro contable deberá hacerse en desarrollo de una aplicación integral de los criterios contemplados en las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En consecuencia, si luego de aplicar el juicio profesional se determina que se cumplen las condiciones para el reconocimiento de los intereses de mora, la Fiduciaria debitará la subcuenta 138435-Otros intereses de mora, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480233-Otros intereses de mora, de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Este hecho será reconocido por AGROSAVIA debitando la subcuenta 580439-Otros intereses de mora, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y acreditando la subcuenta 249044-Otros intereses de mora, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Si se determina que existen las condiciones para el reconocimiento de los intereses de mora a título de activo, con posterioridad a tal hecho, el Fondo debe evaluar periódicamente si existen indicios de deterioro. En caso afirmativo, deberá reconocer el respectivo gasto.

Cuando bajo nuevas circunstancias, las evaluaciones conduzcan a concluir que no se cumplen las condiciones para reconocer intereses moratorios, se suspenderá el reconocimiento de nuevos intereses moratorios y solamente se procederá a su registro a nivel de las cuentas de orden.

Al efectuar el giro los recursos que se restituyen, la Fiduciaria y AGROSAVIA procederán a cancelar la cuenta por cobrar y la cuenta por pagar, respectivamente, afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En el caso del giro de los intereses moratorios, las entidades afectarán en igual medida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS al cancelar la cuenta por cobrar y la cuenta por pagar.

CONCEPTO No. 20211100061821 DEL 04-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas de orden deudoras - Activos contingentes
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cuentas por cobrar a EPS, IPS y ESE en liquidación o intervenidas, que tienen alto grado de incertidumbre sobre los beneficios económicos asociados

Doctora
SANDRA ZULIMA MORA LEÓN
Coordinador Contable
Superintendencia Nacional de Salud
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400039552 el 1 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta el cometido estatal asignado a la Superintendencia Nacional de Salud, las cuentas por cobrar por Ingresos no tributarios corresponden obligaciones a favor de la Entidad de nuestros vigilados por conceptos de Tasa, Contribución y Multas, los intereses inherentes a los mismos se causan por causación y recaudo simultáneo.

Las cuentas por cobrar se registran cuando desde el punto de vista jurídico y de trámite administrativo se cuenta con las condiciones de ser una obligación expresa, clara y exigible a favor de la Entidad; además de las contempladas para el reconocimiento de activos según en el Marco Normativo Contable para Entidades de Gobierno (...)

No obstante lo anterior, aunque se consideran cuentas por cobrar desde el punto de vista jurídico y contable, tratándose de las obligaciones que corresponden a EPS, IPS y ESE en liquidación o intervenidas, sobre la entrada de flujo financiero se tiene un alto grado de incertidumbre, la que se materializa en el tiempo, al no recibir el pago respectivo y en consecuencia verse la Supersalud avocada a depurar estas obligaciones por su antigüedad y/o por la extinción de la persona jurídica a la que corresponde.

Esta situación afecta igualmente el cálculo y registro del Deterioro de dichas cuentas por cobrar, dado que por su condición jurídica y financiera requieren ser deterioradas en 100%, incluso desde su mismo registro inicial de la cuenta por cobrar; incrementando así los gastos dentro de la vigencia y conllevando incluso a Déficit del Ejercicio por el reconocimiento de este estimativo.

Por lo anterior, la Entidad solicita guía técnica al tratamiento contable a dar a estas cuentas por cobrar, bajo los siguientes supuestos.

1. Teniendo en cuenta el grado de incertidumbre de la recuperación de las cuentas por cobrar, debido a la situación jurídica y financiera de las Entidades deudoras, ¿es procedente que la Superintendencia Nacional de Salud considere su registro y control en Cuentas de Orden y que, en consecuencia, la causación se realice a través del proceso de Causación y Recaudo Simultáneo en SIIF?

2. En caso de ser positiva la respuesta al anterior punto, ¿corresponde reclasificar las cuentas por cobrar ya registradas a cuentas de orden?” (Sic)

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en su numeral 6.1.1. Activos, indica:

“6.1.1. Activos

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

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

50. (...) Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este. (...)

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

En cuanto al reconocimiento de activos en los estados financieros el referido Marco Conceptual indica:

“6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad

76. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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.

80. Cuando no exista probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocer 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 Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el título 2. Cuentas por cobrar, del Capítulo I. Activos, establece lo siguiente:

“2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, el título 1. Activos contingentes del Capítulo III. Activos y pasivos contingentes señala:

“1.1. Reconocimiento

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

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

1.2. Revelaciones

(...)

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del activo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes. La medición corresponderá a la mejor estimación de los recursos que la entidad recibiría. Ahora bien, cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor del activo contingente será el valor presente de los valores que la entidad espera recibir.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, 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, señala:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;

d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...) Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Marco Conceptual define los activos como recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, un derecho a recibir una corriente de flujos de efectivo, y para determinar la existencia de dicho control se debe tener en cuenta aspectos como los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso, entre otros.

Ahora, para ser reconocido en los estados financieros, el recurso además de atender a la definición de activo debe tener la probabilidad de generar una entrada de potencial de servicio o beneficios económicos y así como un valor que se pueda medir con fiabilidad.

Cuando se habla de probabilidad, se está haciendo referencia al grado de certidumbre con que los beneficios económicos asociados llegarán a la entidad, lo cual debe evaluarse a partir de la información disponible. Así pues, si dicha probabilidad no existe la entidad debe reconocer un gasto en el estado de resultados. Esto no implica que la entidad no tuviera la intención de generar beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el periodo presente, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

Por su parte, el título 2. Cuentas por cobrar, del Capítulo I. Activos, del Marco Normativo para entidades de gobierno, indica que se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento; y asimismo se dejan de

reconocer cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran.

Además, dicho Marco define los activos contingentes, como aquellos activos de naturaleza posible, surgidos a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

En este caso la entrada de beneficios económicos a la entidad no se contempla bajo la probabilidad sino la posibilidad, de manera que, si en algún momento pasa a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar. De igual manera si es posible realizar una medición de los efectos financieros del activo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden deudoras contingentes. La medición corresponderá a la mejor estimación de los recursos que la entidad recibirá.

Teniendo en cuenta lo anterior, para el caso particular de la Superintendencia Nacional de Salud, respecto a las obligaciones que corresponden a EPS, IPS y ESE en liquidación o intervenidas, que tienen alto grado de incertidumbre sobre los beneficios económicos asociados, la entidad debe evaluar si cumplen la definición de activo, si es probable que genere una entrada de beneficios económicos y si tiene un valor que se pueda medir con fiabilidad, o si se trata de un activo de naturaleza posible, para que, con base en su juicio profesional y abordando de manera integral estos elementos determine su tratamiento contable, y por consiguiente si debe proceder a realizar reclasificaciones.

No obstante lo anterior, 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.

CONCEPTO No. 20211100063181 DEL 06-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Cobros de las incapacidades que corresponden a las vigencias anteriores Tratamiento contable de los fallos por Responsabilidad fiscal Baja en cuentas por cobrar

Doctora
MICHELLY NARVÁEZ ROSADO
Contraloría General del Departamento del Magdalena
Santa Marta, Magdalena.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100039702 del 1 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

¿Cuál debe ser el manejo contable de las incapacidades cuando la EPS reconoce un valor mayor al causado en los registros contables ¿Cuál debe ser el procedimiento si corresponde a incapacidades de vigencias anteriores?

¿Con el Nuevo Marco Normativo Contable para entidades de gobierno ¿Cuál es el procedimiento para el reconocimiento contable por parte de las contralorías territoriales de las cuentas por cobrar por concepto de responsabilidades fiscales? ¿Si antes de la entrada en vigencia de la nueva normatividad ya había cuentas por cobrar reconocidas por este concepto, es necesario realizar algún procedimiento contable?

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 de los activos establece:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener 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.

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

Por otra parte, la norma de Cuentas por cobrar contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución No.533 de 2015, 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.

2.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.”

Por su parte, la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución No.533 de 2015, señala:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (...)"

De otra parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipula:

"3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;

h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se da respuesta a cada uno de los interrogantes en el mismo orden en que fueron planteados:

1. ¿Cuál debe ser el manejo contable de las incapacidades cuando la EPS reconoce un valor mayor al causado en los registros contables?
2. ¿Cuál debe ser el procedimiento si corresponde a incapacidades de vigencias anteriores?

La entidad debe tener en cuenta lo establecido en el numeral 6.1.1. Activos, contenidos en el Marco Conceptual de las Entidades de Gobierno, que define a los activos, así: los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Cuando la EPS reconoce un valor superior al valor causado por la entidad, se debe analizar si se está frente a una de las siguientes circunstancias:

Que la entidad haya realizado de forma incorrecta la causación del derecho, por lo que debe proceder a efectuar la corrección.

Que la EPS haya incurrido en el error al causar la cuenta por pagar por un mayor valor.

Para el primer caso, la entidad beneficiaria del pago debe aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución No. 533 de 2015, de acuerdo con lo expresado en las consideraciones de este concepto, independientemente si corresponde a una incapacidad reconocida en el periodo contable actual o corresponde a periodos contables anteriores.

Para lo cual, cuando corresponda al periodo contable actual la entidad incrementará la cuenta por cobrar, así como el ingreso reconocido durante el periodo por la diferencia existente frente al valor reconocido por la EPS. Por su parte, si corresponde a incapacidades reconocidas en periodos contables anteriores debitará la subcuenta y cuenta correspondiente a la cuenta por cobrar, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por la diferencia existente con el valor reconocido por la EPS.

En caso de que haya sido la EPS la que incurrió en el error, ésta corregirá los mayores valores causados en el periodo contable actual en la cuenta por pagar a la entidad debitando la subcuenta 248106-Incapacidades por enfermedad general liquidadas de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y

acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente al gasto reconocido. Pero si corresponden a periodos contables anteriores, debe acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y disminuir la cuenta por pagar debitando la subcuenta 248106-Incapacidades por enfermedad general liquidadas de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

3. ¿Cuál es el procedimiento para el reconocimiento contable por parte de las contralorías territoriales de las cuentas por cobrar por concepto de responsabilidades fiscales?

Para dar respuesta a este interrogante, adjuntamos concepto con radicado CGN No. 20202000018821 del 15 de abril de 2020, dirigido a la doctora Michelly Narváez Rosado, Profesional Especializado con Funciones de Contador de la Contraloría General del Departamento del Magdalena, por considerar que los planteamientos allí establecidos atienden su consulta.

4. ¿Si antes de la entrada en vigencia de la nueva normatividad ya había cuentas por cobrar reconocidas por este concepto, es necesario realizar algún procedimiento contable?

Es responsabilidad de la administración de la Contraloría representar fielmente los hechos económicos dentro de la información financiera para que esta sea útil a sus diferentes usuarios, por lo cual, de forma permanente se deberá realizar análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas y adelantar las gestiones administrativas que se requieran para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, con el fin de que no se presenten situaciones tal como la existencia de valores que no representan ningún derecho o bien para la entidad.

En ese sentido, como los procesos de depuración contable recaen en las instancias administrativas, serán estas las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios de la entidad, de conformidad con los lineamientos generales en materia de calidad de la información y las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenible del sistema de información, contenidas en el Procedimiento de control interno contable, anexo a la Resolución No. 193 de 2016, y deberán adoptar las medidas pertinentes a efectos de evitar que se sigan presentando acumulación de partidas que posteriormente representar serios problemas de confiabilidad en la información contable.

Si efectivamente la Contraloría ha identificado el reconocimiento de cuentas por cobrar que no cumplen con la definición de activos, debe proceder a la baja en cuentas de los respectivos valores

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.

CONCEPTO No. 20211120066861 DEL 18-07-2021

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

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

Doctor
IVÁN FERNANDO FAJARDO DAZA
Coordinador Grupo de Apoyo Financiero y Contable
Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010046522, el 10 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta, solicitamos la revisión del concepto expedido a través del radicado CGN:20211100013821, con el fin de evitar inconvenientes con los entes de control, toda vez que, la Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que “Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría General de la Nación de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado”

En este sentido, la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres - UNGRD, no está de acuerdo con los registros contables establecidos en el concepto teniendo en cuenta la siguiente justificación:

La Unidad para la Gestión del Riesgo de Desastres - UNGRD, fue creada mediante Decreto 4147 de 2011 como una Unidad Administrativa Especial y cuyo objetivo es “Coordinar, impulsar y fortalecer capacidades para el conocimiento del riesgo, reducción del mismo y manejo de desastres, así como su articulación con los procesos de desarrollo en los ámbitos nacional y territorial del Sistema Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres (SNGRD)”, así mismo, en su artículo 9, Patrimonio y Recursos de la UNGRD cita: “El patrimonio de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres estará constituido por: 1. las transferencias y aportes que reciba del presupuesto general de la Nación (...)

El Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres – FNGRD, fue creado por el Decreto 1547 de 1984 y modificado por el Decreto-ley 919 de 1989, de acuerdo con lo establecido en el artículo 47 de la Ley 1523 de 20210 (sic), funciona como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, administrativa, contable y estadística. Igualmente, en el inciso tercero establece como objetivos generales del FNGRD: “(...) la negociación, obtención y recaudo, administración, inversión, gestión de instrumentos de inversión financiera y distribución de recursos financieros o necesarios para la implementación y continuidad de la política de gestión del riesgo de desastres que incluye los procesos de conocimiento del riesgo, reducción del riesgo y manejo de desastres (...)”. (subrayado fuera de texto), cabe señalar que el FNGRD ante la CGN maneja código contable independiente (922900000) de la UNGRD (927232423), por medio del cual transmite su información contable pública a través del CHIP.

Ahora bien, esta cuenta especial tiene como administradora, vocera y representante legal a La Sociedad Fiduciaria de carácter público, Fiduprevisora S.A., y como ordenador del gasto y sus subcuentas al Director General de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres-UNGRD.

El Decreto 444 del 21 de marzo de 2020 creó el “...Fondo de Mitigación de Emergencias - FOME, y se dictan disposiciones en materia de recursos, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica” como un fondo cuenta sin personería jurídica del Ministerio Hacienda y Crédito Público - MHCP, con el objeto de atender las necesidades de recursos para la atención en salud, los efectos adversos generados a la actividad productiva y la necesidad de que la economía continúe brindando condiciones que mantengan el empleo.

Asimismo, el Decreto 109 de 2021, Por el cual se adopta el Plan Nacional de Vacunación contra el COVID -19, decreta en el Artículo 22, “Recursos que financian los costos asociados a la aplicación de las vacunas contra el COVID -19. Los costos asociados a la aplicación de las vacunas contra el COVID-19 se financiarán con cargo a los recursos del Fondo de Mitigación de Emergencias -FOME a través de la Subcuenta para la Mitigación de Emergencias-COVID19 del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD)”.

Conforme a lo anterior, una vez el MHCP a través del FOME, asigna recursos a la UNGRD, por el rubro de Transferencias Corrientes - Atención de desastres y emergencias en el territorio nacional - FNGRD, la UNGRD transfiere dichos recursos al FNGRD, en cumplimiento de sus objetivos, asimismo, obliga el recurso una vez se tenga el PAC disponible para realizar la transferencia, lo anterior teniendo en cuenta los requisitos establecidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público- MHCP para la aprobación del PAC, en este sentido se afecta la siguiente dinámica Contable:

Causación de la Obligación:

Débito en la subcuenta 542303 – Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423 – OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315 – Otras Transferencias de la cuenta 2413 – TRANSFERENCIAS POR PAGAR, al tercero Fiduprevisora, conforme a lo establecido en el artículo 48 de la Ley 1523 de 20210 (sic), el Fondo será representado y administrado por La Sociedad Fiduciaria de carácter público, Fiduprevisora S.A.

Giro de recursos:

Débito en la subcuenta 240315 – Otras Transferencias de la cuenta 2413 – TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 470508 – Funcionamiento de la cuenta 4705 – FONDOS RECIBIDOS, cancelando así nuestro pasivo con el FNGRD y estableciendo una operación recíproca con el Tesoro.

Por lo anterior y conforme a las conclusiones expuestas en el concepto con Radicado CGN: 20211100013821, de manera atenta informamos que la UNGRD no está de acuerdo con los registros contables establecidos para la UNGRD, toda vez que, la subcuenta para la Mitigación de Emergencias – COVID 19, es manejada por el FNGRD, quien tiene contabilidad independiente a la UNGRD.”

CONSIDERACIONES

El artículo 47 de la Ley 1523 de 2012 “Por el cual se adopta la política nacional de gestión del riesgo de desastres y se establece el Sistema Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres y se dictan otras disposiciones”, en el artículo 47 del Capítulo V Mecanismos de Financiación para la Gestión del Riesgo de Desastres, señala: “El Fondo Nacional de Calamidades creado por el Decreto 1547 de 1984 y modificado por el Decreto-ley 919 de 1989, se denominará en adelante Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres, y continuará funcionando como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, administrativa, contable y estadística conforme a lo dispuesto por dicho Decreto. (...)”

Sus objetivos generales son la negociación, obtención, recaudo, administración, inversión, gestión de instrumentos de protección financiera y distribución de los recursos financieros necesarios para la implementación y continuidad de la política de gestión del riesgo de desastres que incluya los procesos de conocimiento y reducción del riesgo de desastres y de manejo de desastres. Estos objetivos se consideran de interés público.”

Por su parte, el Decreto 1547 de 1984, Por el cual se crea el Fondo Nacional de Calamidades y se dictan normas para su organización y funcionamiento, señala: “Artículo 3º De la administración y representación del Fondo. El Fondo Nacional de calamidades será manejado por una sociedad fiduciaria de carácter público. Para tal fin, autorizase a La Previsora S. A., compañía de seguros y a otras entidades públicas cuyos estatutos y normas orgánicas tengan relación con el objeto del Fondo, para Constituir dicha sociedad fiduciaria, conforme lo determine el Gobierno Nacional. La sociedad que se cree estará vinculada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (...)”

El Fondo Nacional de Calamidades se tendrá como un fideicomiso estatal de creación legal en consecuencia, la administración de los bienes y recursos que lo conforman se regirá, en

todo lo aquí no previsto, por las reglamentaciones que para el efecto expida el Gobierno Nacional.” (Subrayado fuera de texto)

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

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

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

(...)

CAPÍTULO V

PAGO DE LOS COSTOS ASOCIADOS A LA APLICACIÓN DE LA VACUNA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Artículo 25. Procedimiento de reconocimiento y pago de los costos asociados a la verificación, apoyo a los prestadores de servicios de salud y validación de vacuna aplicada. El pago de los costos asociados al apoyo que deben brindar a los prestadores de servicios de salud para que cumplan con su obligación de agendamiento y a la validación de los soportes de la aplicación de la vacuna, se realizará a las entidades responsables del aseguramiento en salud, los administradores de los regímenes especiales y de excepción en salud, el Fondo Nacional de Salud de las personas privadas de la libertad y las entidades territoriales

departamentales, distritales o municipales, según corresponda, conforme al procedimiento y mecanismos que establezca el Ministerio de Salud y Protección Social.” (Subrayado fuera de texto)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y modificado por la Resolución No. 167 de 2020, sobre el principio de Devengo establece: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, señala en el numeral 6. Definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros:

“6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

(...)

6.1.5. Gastos

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

6.1.6. Costos

73. Los costos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación

de servicios vendidos, con independencia de que se recuperen o no los costos en el intercambio, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

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

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

86. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo pueda medirse con fiabilidad.

87. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución No. 425 del 2019, y modificadas por la Resolución No. 218 de 2020, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Criterio general de reconocimiento

(...)

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

(...)

2.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la entidad en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen

una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

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

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

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

(...)

2.2. Medición

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

(...)

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

- a) la proporción de los costos en los que se haya incurrido por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en que se haya incurrido no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);
- b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o
- c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 620 de 2015 y sus modificaciones, indica en la descripción de la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD que: “Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por

cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora.”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el referido CGC en relación con la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, la describe así: “Representa el valor de los derechos de las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y de las entidades que hacen parte de los regímenes especiales o exceptuados en salud por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud.”. (Subrayado fuera de texto)

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

El CGC describe la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD así: “Representa el valor de las obligaciones de las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y de las entidades que hacen parte los regímenes especiales o exceptuados en salud por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud.”. (Subrayado fuera de texto)

La cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, se describe en el CGC así: “Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros.”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, es descrita en el CGC así: “Representa el valor de los ingresos que obtienen las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y las entidades que hacen parte de los regímenes especiales o exceptuados en salud por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud.”. (Subrayado fuera de texto)

La descripción en el CGC de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD señala: “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan en la prestación de los servicios de salud y conexos durante el periodo contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.”. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el CGC describe la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD así: “Representa el valor de los gastos de las Entidades Obligadas a Compensar (EOC) y de las entidades que hacen parte de los regímenes especiales o exceptuados en salud por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud.”. (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el CGC describe la cuenta 6310-SERVICIOS DE SALUD así: “Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios de salud vendidos durante el periodo contable.”. (Subrayado fuera de texto)

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

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución

No. 414 de 2014 y modificado por la Resolución No. 168 de 2020, sobre el principio de Devengo establece: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, señala en el numeral 6. Definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros:

“6.1.1. Activos

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

6.1.4. Ingresos

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

65. La mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor de activos y pasivos que, de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

6.1.5. Costos

66. Los costos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

67. Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros y se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

77. Se reconocen como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de costos y gastos

80. Se reconocen como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el costo o el gasto pueda medirse con fiabilidad.

81. Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución No. 426 del 2019, y modificadas por la Resolución No. 219 de 2020, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

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

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

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

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

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

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

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

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

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

(...)

1.2. Medición

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

(...)

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

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

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, así: “Representa el valor de los derechos a favor de la empresa que se originan por la prestación del servicio de salud a los usuarios en desarrollo de sus actividades, diferenciando los derechos por cobrar no facturados o cuya factura esté pendiente de radicar de aquellos con facturación radicada en la entidad pagadora. Adicionalmente, representa los abonos a la cartera por el mecanismo de giro previo, autorizado legalmente.”. (Subrayado fuera de texto)

La cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD se describe en el CGC así: “Representa el valor de los derechos de las Empresas Promotoras de Salud (EPS) por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud de los regímenes contributivo y subsidiado.”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el referido CGC en relación con la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la describe así: “Representa el valor de los dineros recibidos por la empresa, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros.”. (Subrayado fuera de texto)

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

Por su parte, el CGC describe la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD así: “Representa el valor de los ingresos causados por la empresa que se originan en la prestación de los servicios de salud y conexos durante el periodo contable. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales.”. (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el CGC describe la cuenta 6310-SERVICIOS DE SALUD así: “Representa el valor de los costos en que se incurre por la prestación de servicios de salud vendidos durante el periodo contable.”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en atención a que el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (FNGRD) administra los recursos del Sistema de Gestión del riesgo, y con base en las normas que regulan dicho fondo, en especial lo señalado en el artículo 47 de la Ley 1523 de 2012, según el cual el FNGRD es el encargado de la negociación, obtención y recaudo, administración, inversión, gestión de instrumentos de inversión financiera y distribución de recursos financieros, necesarios para la implementación y continuidad de la política de gestión del riesgo de desastres que incluya los procesos de conocimiento y reducción del riesgo de desastres y de manejo de desastres; señalamos a continuación el tratamiento contable para el

reconocimiento de los hechos económicos mencionados en la Resolución 166 de 2021 del Ministerio de Salud y Protección Social, el que aplicará para las entidades de gobierno como para las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público:

1. Costos asociados al agendamiento y aplicación de vacunas.

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

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

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

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

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

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

De otra parte, si al finalizar el proceso de vacunación asignado a la entidad prestadora, no se ejecutaron la totalidad de los recursos que fueron recibidos como anticipo, estos deberán ser reintegrados al FNGRD, para lo cual la entidad debitará la subcuenta 290190-Otros avances y anticipos, de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

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

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

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

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

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

- Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres (FNGRD)

En atención a que los recursos del Sistema de Gestión del riesgo son administrados por el Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres, entidad encargada de efectuar los giros y pagos a las entidades prestadoras de servicios de salud, así como a las entidades responsables del aseguramiento en salud, de acuerdo con los

servicios prestados por estas en el proceso de previo, durante y posterior a la vacunación, a continuación, se indica el procedimiento contable a aplicar por esta entidad:

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

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

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

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

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

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

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

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

Por medio de este concepto se revoca el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación mediante radicado No. 20211100013821 del 07 de abril de 2021.

CONCEPTO No. 20211100067701 DEL 20-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de intereses de mora sobre las cuentas por cobrar previo a realización de la baja en cuentas

Doctora
DANIELA SÁNCHEZ SALAMANCA
Contadora
Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010041202 el 13 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La ANH adelanta la depuración y saneamiento contable de las cuentas por cobrar, producto de ello se presentan cuentas por cobrar que han sido reconocidas contablemente y como resultado de adelantar los procesos de cobro persuasivo y coactivo se ha determinado su incobrabilidad por insolvencia demostrada, razón por la cual se efectuará la baja en cuentas de estas cuentas por cobrar.

Es importante precisar que la ANH tiene reconocido el valor del capital en sus cuentas por cobrar, pero no ha reconocido contablemente en sus Estados Financieros en valor de los intereses por mora, generado en el incumplimiento de dichas obligaciones, bajo el entendido que se reconocerán los ingresos que se tenga certeza de su recaudo y flujo de efectivo hacia la entidad, conforme lo dispuesto en la Resolución 193 del 05 de mayo de 2016 de la Contaduría General de la Nación, que establece en su numeral 3.2.15.

“Depuración contable permanente y sostenible así: (...) “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;”*

Ahora bien, toda vez que el valor total de la deuda objeto de autorización de baja en cuentas, por parte del comité de normalización de cartera, corresponde a capital e intereses por mora, se presentan las siguientes inquietudes: (...)

- *¿Deben ser reconocidos contablemente los intereses por mora, previamente a la baja en cuentas del capital, para reflejar en la traza contable el valor total de la obligación (Capital e Intereses)?*
- *¿En caso afirmativo, se solicita concepto sobre la dinámica para el registro contable de los intereses por mora y su posterior baja en cuentas?*
- *¿Es adecuado el no reconocer contablemente el interés por mora hasta tanto no se cuente con la certeza de su recaudo?”*

CONSIDERACIONES

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, establece:

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

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 167 de 2020, señala:

“4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

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

(...)

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

35. 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.

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

6.1.1. Activos

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

Por su parte, el numeral 2 del Capítulo I Activos, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, actualizadas según la Resolución 218 de 2020, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)

23. Cuando se dé de baja, total o parcialmente, una cuenta por cobrar, se revelará la ganancia o pérdida reconocida en el resultado del periodo y las razones de su baja en cuentas.”

Por su parte, 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; (...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, al elaborar la información financiera, las entidades deben tener en cuenta las características fundamentales de relevancia y representación fiel, las cuales establecen que se deben reconocer la totalidad de los hechos económicos de acuerdo a su esencia económica, de forma completa, neutral, y libre de error significativo.

En aplicación del principio de devengo, los hechos económicos se reconocen cuando surgen los derechos y las obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período. Por lo cual, la entidad debe efectuar el registro de sus activos cuando hayan cumplido con los criterios para su reconocimiento, esto es, que correspondan a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio.

Ahora bien, 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.

Así las cosas, el reconocimiento de los intereses de mora relacionados con los derechos reconocidos en cuentas por cobrar será procedente cuando se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, por estos conceptos. En caso contrario, esto es, si la entidad no espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable por concepto de intereses de mora, no es conducente el reconocimiento contable de los mismos.

Teniendo en cuenta lo anterior, en atención a que en su comunicación manifiesta que se está adelantando un proceso de depuración contable y se consulta si deben ser reconocidos contablemente los intereses de mora previo a realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, se procede a resolver dicha consulta de la siguiente manera:

Si de acuerdo a la información disponible, la ANH ostentaba un derecho por concepto de intereses de mora, en atención a que se esperaba la entrada de un flujo financiero fijo o determinable la entidad debió realizar su reconocimiento en el respectivo período contable.

Bajo este supuesto, no haber realizado el reconocimiento contable de dichos intereses de mora corresponde a un error contable que debe corregirse conforme a lo dispuesto en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Para este efecto, se deberá reconocer un débito en la subcuenta 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, la ANH deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma en mención.

Es pertinente aclarar que si existió evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, tanto las cuentas por cobrar como los intereses de mora debieron ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar. Por lo cual, una vez reconocidos los intereses de mora, deben ser objeto de deterioro mediante un débito en la subcuenta 534790-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), si el deterioro se determina en el periodo contable; si por el contrario, el deterioro corresponde a un periodo anterior, se afectará en el crédito la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Respecto a la baja en cuentas de los intereses de mora es preciso señalar que habrá lugar a la misma, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos, o cuando caduca la acción de cobro, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichos intereses de mora ya no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

Por lo anterior, en caso de que sea procedente la realización de la baja en cuentas de dichos intereses, esta se realizará con un débito en la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), un crédito en la subcuenta 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y la diferencia se reconocerá en el resultado del periodo con un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, si la entidad no ostentó en ningún tiempo el derecho a percibir intereses de mora, dado que no se esperó la entrada de un flujo financiero fijo o determinable por concepto de dichos intereses, no debe realizarse el reconocimiento contable de los mismos.

CONCEPTO No. 20211120068801 DEL 26-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de la asunción de deuda por las obligaciones a cargo de la Dirección General de Sanidad Militar y de la Dirección General de Sanidad de la Policía Nacional por concepto de Servicios y Tecnologías en salud prestados.

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

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211230063591 el 9 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

Para la definición en el SIIF-NACIÓN, se requiere concepto de la Subcontaduría General y de Investigación, sobre el procedimiento contable que deberán aplicar el Servicio de la Deuda Pública Nacional, la Dirección General de Sanidad Militar y la Dirección General de Sanidad de la Policía Nacional, con base en lo establecido en el Artículo 94 de la Ley 2063 de 2020 Saneamiento de la deuda del sistema de salud de las fuerzas militares y la policía nacional.

CONSIDERACIONES

El artículo 94 de la Ley 2063 de 2020, “POR LA CUAL SE DECRETA EL PRESUPUESTO DE RENTAS Y RECURSOS DE CAPITAL Y LEY DE APROPIACIONES PARA LA VIGENCIA FISCAL DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2021”, señala:

“ARTÍCULO 94. SANEAMIENTO DE LA DEUDA DEL SISTEMA DE SALUD DE LAS FUERZAS MILITARES Y LA POLICÍA NACIONAL. Las cuentas por pagar reconocidas y registradas con las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS) y el Hospital Militar Central, causadas hasta el cierre del periodo fiscal 2020, por concepto de acreencias de los servicios y tecnologías en salud prestados, registradas como un pasivo en la contabilidad del Fondo Cuenta del Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares y del Fondo Cuenta del Subsistema de Salud

de la Policía Nacional, se reconocerán como deuda pública, y se podrán atender ya sea con cargo al servicio de la deuda del Presupuesto General de la Nación o mediante operaciones de crédito público.

Este reconocimiento será por una sola vez y para los efectos previstos en este artículo. De atenderse con operaciones de crédito público, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público administrará, en cuenta independiente, el cupo de emisión de deuda que se destine a la atención de las obligaciones de pago descritas en este artículo. Para los efectos previstos en este inciso, la Dirección General de Crédito Público y el Tesoro Nacional estará facultada para realizar las operaciones necesarias en el mercado.

PARÁGRAFO. La Dirección General de Sanidad Militar para la Subcuenta de Salud de las Fuerzas Militares y la Dirección General de Sanidad de la Policía Nacional para la Subcuenta de Salud de la Policía Nacional serán las dependencias responsables de emitir las directrices y procedimientos al interior de cada Subcuenta, para las auditorías previas requeridas para el pago a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS) y al Hospital Militar Central.”

En relación con la normativa contable, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala:

“1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido

(...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

(...)

15. 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 (...).”

17. Las deudas de la entidad asumidas por un tercero se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando este pague la obligación o cuando la asuma legal o contractualmente, siempre que no existan contragarantías. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, a continuación la CGN se permite señalar el procedimiento contable a aplicar por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional y los Fondos cuenta de los Subsistemas de Salud de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 94 de la ley 2063 de 2020, según el cual las acreencias de los servicios y tecnologías en salud prestados, registradas como un pasivo en la contabilidad del Fondo Cuenta del Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares y del Fondo Cuenta del Subsistema de Salud de la Policía Nacional, se reconocerán como deuda pública.

Para registrar en la contabilidad los hechos económicos derivados de lo dispuesto por la norma mencionada, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General de Crédito Público, con la Resolución de reconocimiento debitará la subcuenta 542319-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, la cual se cancela con la orden de pago afectando la subcuenta 470509-Servicio de la deuda de la cuenta 4705 FONDOS RECIBIDOS.

Por su parte, el Tesoro Nacional con la orden de pago debita la subcuenta 570509-Servicio de la deuda de la cuenta 57905-FONDOS ENTREGADOS y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Ahora, la contabilidad del Subsistema de salud de las Fuerzas Militares y del Subsistema de salud de la Policía Nacional deben presentar el monto de la obligación a favor de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS) y del Hospital Militar Central, en la subcuenta 248123-Servicios y Tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Con la Resolución de reconocimiento emitida por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, el Subsistema de salud de las Fuerzas Militares y el Subsistema de salud de la Policía Nacional debitarán la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Una vez el Tesoro Nacional realice el giro a los terceros beneficiarios de los pagos, el Subsistema de salud de las Fuerzas Militares y el Subsistema de salud de la Policía Nacional debitarán la subcuenta 248123-Servicios y Tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditarán la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20211100076591 DEL 14-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de las cuentas por cobrar por parte del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable. Periodo contable en que se debe reconocer la baja en cuentas de las cuentas por cobrar. Aspectos se deben tener en cuenta para la determinación de la base de costo-beneficio aplicable a la cartera por incapacidades. Momento en que se debe reconocer una cuenta por cobrar por concepto de incapacidades.

Doctor
CARLOS ARTURO GAVIRIA VEGA
Coordinador Grupo de Gestión Financiera
Superintendencia de Subsidio Familiar
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010044732 el 30 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

PREGUNTA 1:

“La entidad ha venido realizando un análisis de los saldos por cobrar a distintas entidades promotoras de salud por concepto de incapacidades reconocidas a los funcionarios en la vigencia actual y en vigencias anteriores. En revisión de la información de períodos anteriores se identificó que en algunos casos la entidad no cuenta con los documentos soportes necesarios para realizar la debida gestión de cobro de la incapacidad a las respectivas entidades promotoras de salud. La entidad tiene reconocida en su información contable la cartera por este concepto y sobre la misma se ha realizado el análisis de indicios de deterioro y se ha reconocido contablemente dicho deterioro.”

¿La aprobación de la baja en cuentas de la cartera por su incobrabilidad puede ser tomada por parte del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una de sus funciones, se requiere de una instancia decisoria distinta como un Comité de bajas, o debe estar a cargo del área jurídica?

PREGUNTA 2:

“Otra situación identificada consiste en que, en vigencias anteriores las entidades promotoras de salud reconocieron incapacidades por menores valores a los liquidados por la entidad en el momento del reconocimiento de la incapacidad, diferencia que no se objetó en su momento a las EPS y cuyas cuantías (En algunos casos mínimas) se mantienen en la contabilidad como cuentas por cobrar deterioradas.”

Dado que el tiempo de objeción de dichas incapacidades se venció y ya no es posible realizar dicho cobro, ¿la baja en cuentas debe ser reconocida como un gasto de la vigencia actual o debe ser reconocida contra los resultados de ejercicios anteriores dado que la gestión ante las EPS por el cobro de la diferencia debía realizarse en esas vigencias?

PREGUNTA 3:

La entidad desea implementar una metodología de costo-beneficio para el cobro de incapacidades dado que en algunas ocasiones resulta más oneroso para la entidad realizar el cobro de la incapacidad que obtener el valor objeto de cobro, pues es mayor el esfuerzo administrativo y jurídico de la acción de cobro frente al valor recuperable.

¿Qué aspectos se deben tener en cuenta para la determinación de la base de costo-beneficio aplicable a la cartera por incapacidades? ¿es viable fijar como base de aplicación de costo-beneficio un porcentaje sobre el salario mínimo mensual legal vigente o un porcentaje sobre el valor de la UVT vigente, o se requiere de un estudio de costos asociados al proceso de gestión de cartera por concepto de incapacidades?

¿La adopción de dicha metodología debe hacer parte del Manual de políticas contables de la entidad, o si este se considera únicamente como un proceso administrativo interno?

PREGUNTA 4:

¿La cuenta por cobrar por concepto de incapacidades debe reconocerse en el momento del pago de la nómina de personal, o en el momento del inicio de las gestiones de cobro ante la entidad promotora de salud correspondiente?

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, establece:

“ARTÍCULO 6º. Responsabilidad del control interno. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en su numeral 5. Principios de contabilidad pública, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

35. 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.

(...) 39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

De igual manera en su numeral 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros, señala:

“75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad

76. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

77. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan las definiciones de pasivo y gasto y la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

(...) 6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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.

80. Cuando no exista probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocer 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 Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el título 2. Cuentas por cobrar, del Capítulo I. Activos, establece lo siguiente:

“2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...) 2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)

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.

(...) 4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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

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

(...) 26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 193 de 2016, Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, incluye en su anexo el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en donde señala:

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

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

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

(...) 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...) 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...) Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

PREGUNTA 1

El numeral 3.2.2. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que pueden implementar diversas herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información, incluyendo la creación de un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera.

Teniendo en cuenta lo anterior, a cada entidad le es facultativo el evaluar la pertinencia de asignarle al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable la función de aprobar la baja en cuentas de la cartera por su incobrabilidad, crear un Comité de bajas para llevar a cabo este proceso o designar esta tarea al área jurídica de la entidad, siempre y cuando se cumplan los propósitos que se determinan en el numeral 3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera del anexo a la Resolución 193 de 2016, para que con ello pueda garantizar la depuración y mejora de la calidad de la información financiera de manera permanente.

Ahora bien, de acuerdo al artículo 6º de la Ley 87 de 1993, el establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, es responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente, y la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también es responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos, por lo cual, el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable funge como una instancia asesora de estos, que tiene por objeto coadyuvar en el proceso contable. En este sentido, las entidades, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable son quienes establecen sus funciones, integrantes, frecuencia de sus sesiones, objetivo o utilidad de sus actas, entre otros asuntos.

PREGUNTA 2

El título 2. Cuentas por cobrar, del Capítulo I. Activos, del Marco Normativo para entidades de gobierno, indica que se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento; y asimismo se dejan de reconocer cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran.

No obstante, si la entidad tiene registradas cuentas por cobrar que corresponden a (i) derechos que no es posible hacerlos efectivos mediante la jurisdicción ordinaria o coactiva, (ii) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, o (iii) derechos sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad, la entidad debe ordenar la baja en cuentas de conformidad con lo señalado por la CGN en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, del anexo a la Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual se prescriben los lineamientos para la evaluación del control interno contable.

Lo anterior se debe reconocer atendiendo el principio de devengo, contenido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, es decir en el momento en el que sucede el hecho económico, bien sea cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

Cuando se presentan fallos al utilizar información fiable disponible, ya sea en el periodo actual o en periodos anteriores, y que podría esperarse razonablemente que se hubiera tenido en cuenta en la elaboración y presentación de los estados financieros la entidad ha incurrido en un error debido a omisiones o inexactitudes, que por lo general se atribuyen a los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. Para el caso de la Superintendencia de Subsidio Familiar, la entidad debe evaluar a partir de qué momento se ha dispuesto de información fiable para llevar a cabo la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, de manera que si determina que se incurrió en un error deberá aplicar la norma de corrección de errores.

PREGUNTA 3

Debido a que, como lo señala el artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde 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” es necesario manifestar que la

CGN no tiene competencia para pronunciarse respecto a la determinación de una metodología de costo-beneficio aplicable a la cartera por incapacidades. Así las cosas, es la entidad la que debe realizar la evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio de los valores, determinar una metodología para establecer dicha relación y evaluar si su cobro les ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial.

Lo anterior, teniendo en cuenta lo establecido en el numeral 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, según el cual la entidad debe elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrolla las actividades contables y se asignan las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, de manera que la entidad podrá establecer en dichos manuales lo relativo a una metodología para establecer el costo-beneficio del cobro de incapacidades.

PREGUNTA 4

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, indica que los hechos económicos deben reconocerse atendiendo al principio de devengo, es decir en el momento en el que suceden, bien sea cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

Ahora bien, para realizar el proceso de reconocimiento el hecho económico debe cumplir la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, debe tener la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y debe tener un valor que se pueda medir fiablemente.

Particularmente los activos se reconocen cuando cumplen la definición como tales, es decir, 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.

Teniendo en cuenta lo anterior la Superintendencia debe determinar en qué momento se configuran las condiciones para reconocer el hecho económico como una cuenta por cobrar, en cumplimiento de la definición de activo y la existencia de una medición fiable.

CONCEPTO No. 20211100073331 DEL 10-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan saldos menores

Doctora
MARÍA YOLANDA CARRILLO CARREÑO
Asesora Secretaría Jurídica
Departamento Administrativo de la Presidencia de la República-DAPRE
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010048802 el 27 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) El Departamento Administrativo de la Presidencia de la República adelanta ante la Superintendencia de Salud y ante los Juzgados de Pequeñas Causas cobros de incapacidades médicas y licencias de maternidad, que no han sido canceladas por diferentes EPS, ante las obligaciones existentes y al considerar que son saldos menores se tienen las siguientes inquietudes:

1. Ante la existencia de estos saldos de menor cuantía y que corresponden a incapacidades médicas y licencias de maternidad, el Departamento Administrativo de la Presidencia puede proceder a castigar esas obligaciones y a la depuración de sus saldos para que desaparezcan de sus registros contables?, cuál sería el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor? y cuál debe ser el monto?” (Sic)

CONSIDERACIONES

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

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

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013,

C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

(...)

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración.” (Subrayado fuera de texto.)

Por su parte, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el título 2. Cuentas por cobrar, del Capítulo I. Activos, establece lo siguiente:

“2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran.” (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, establecen lo siguiente:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

(...)

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

(...)

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Norma de cuentas por cobrar indica que se reconocen como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento; y asimismo establece que se dejan de reconocer cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

Sin embargo, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos, cuando caduca la acción de cobro o cuando se trate de saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro les ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial. Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

En virtud de lo anterior, si la entidad concluye que su contabilidad refleja valores cuyo cobro les ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial en los términos señalados por el Consejo de Estado, deberá realizar su baja en cuentas de acuerdo con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar.

Ahora bien, debido a que, como lo señala el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, corresponde 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”, es necesario manifestar que la CGN no tiene competencia para pronunciarse respecto al procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor, ni sobre su respectivo monto. Así las cosas, es la entidad la que debe realizar la evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio de los valores, y establecer si corresponden a saldos menores, cuyo cobro les ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial.

Lo anterior, teniendo en cuenta lo establecido en el numeral 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, según el cual la entidad debe elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrolla las actividades contables y se asignan las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, de manera que la entidad podrá establecer en dichos manuales lo relativo a la baja en cuentas de cuentas por cobrar que representen saldos menores.

CONCEPTO No. 20211100081091 DEL 27-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Creación, funciones e integrantes del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan derechos sobre los cuales ha transcurrido el término de la prescripción

Doctora
BETZAIDA CANOLES LENES
Tesorera Distrital
Secretaría de Hacienda Distrital
Alcaldía Mayor de Cartagena de Indias
Cartagena de Indias D. T. y C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400047302 el 17 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“...realizado el análisis normativo, se observa que a nivel Nacional se ha expedido normatividad enfocada, mayormente, a entidades del orden Nacional para que las mismas puedan crear comités de cartera, los cuales, en forma colegiada recomiendan castigar una determinada cartera a efectos de lograr el saneamiento contable del ente público.

Que la revisión del Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y el Decreto 445 de 2017, se observa que la autorización para crear comités de cartera está dirigida a entidades del orden Nacional, por lo anterior surgen las siguientes interrogantes que consultamos ante ustedes como máximo órgano Rector en temas contables:

1. *¿Pueden o están obligados legalmente los Alcaldes Distritales al crear el Comité de Cartera en su respectiva entidad territorial?*
2. *¿Cuál es el procedimiento para seguir por una entidad territorial para castigar cartera clasificada como de difícil recaudo o incobrable, en especial por prescripción de la acción de cobro?
Indicar cuales son las Resoluciones de la Contaduría General que indican el procedimiento para el castigo de cartera por parte de entes territoriales*
3. *En los casos en que el representante legal de la entidad territorial ha delegado la función de cobro coactivo en el Tesorero Distrital ¿es necesario que el representante legal (alcalde) haga parte del comité?*
4. *Si el representante legal de la entidad territorial delegó la jurisdicción coactiva en el Tesorero, ¿puede el funcionario delegado mediante resolución realizar el castigo de la cartera?*

5. *¿Cuáles son los parámetros para considerar que una cartera es irrecuperable o incobrable por parte de una entidad territorial del tipo Distrito Especial?*
6. *¿Cuál es la modalidad del acto administrativo (resolución o decreto) por la cual se castiga la cartera en una entidad territorial del tipo Distrito Especial.*
7. *¿Cuáles son las herramientas legales con las que cuentan las entidades territoriales para depurar o castigar la cartera considerada incobrable, en especial, cuando se considera cartera prescrita?*
8. *¿Existen reglas especiales que deban seguir las entidades territoriales para castigar o dar de baja carteras consideradas como incobrable?*
9. *¿Se encuentra vigente el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016?*
10. *Si se castiga una cartera por recomendación del Comité Técnico de Cartera y se realiza la posterior depuración contable, ¿cuál es el procedimiento que se debe seguir posteriormente por las entidades territoriales para eliminación física de los archivos documentales? (...)*

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

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

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

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

Ahora bien, el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

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

Por otro lado, respecto a la normativa contable expedida por la CGN, se tiene que 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, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 533 de 2015, y actualizadas según la Resolución 218 de 2020, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera de texto).

A su vez, la Norma de proceso contable y sistema documental contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“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.”

Por otra parte, los numerales 3.2.2. y 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establecen lo siguiente:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

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

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

(...)

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).

Dicho procedimiento contable, 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;
- (...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

1. ¿Pueden o están obligados legalmente los Alcaldes Distritales al crear el Comité de Cartera en su respectiva entidad territorial?

La creación de los Comités Técnicos de Sostenibilidad Contable está regulada por el numeral 3.2.2. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, que establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y, además, establece que pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

Por lo anterior, en la respectiva entidad territorial se puede crear o constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable. Es preciso señalar que la creación de dicho comité no es obligatoria y que la entidad le puede establecer funciones relativas a la depuración o baja en cuentas de cuentas por cobrar o cartera, entre otras.

2. ¿Cuál es el procedimiento para seguir por una entidad territorial para castigar cartera clasificada como de difícil recaudo o incobrable, en especial por prescripción de la acción de cobro?, 7. ¿Cuáles son las herramientas legales con las que cuentan las entidades territoriales para depurar o castigar la cartera considerada incobrable, en especial, cuando se considera cartera prescrita? y 8. ¿Existen reglas especiales que deban seguir las entidades territoriales para castigar o dar de baja carteras consideradas como incobrable?

En la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, y se dejarán de reconocer, cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos o cuando caduca la acción de cobro. Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

En este sentido, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Es pertinente aclarar que, si ha existido evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar han debido ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar.

Por lo tanto, tras la evaluación realizada por la entidad, si las cuentas por cobrar objeto de su consulta cumplen con alguna de las causales para la realización de su baja en cuentas, entonces la entidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, y de existir diferencia, un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, las normas que soportan la baja en cuenta de las cuentas por cobrar son:

i) La Norma de cuentas por cobrar, del Capítulo I., de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 533 de 2015, y actualizadas según la Resolución 218 de 2020.

Dichas Normas se pueden consultar en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP En Convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Normas → Elegir la última versión, descargar y en el Capítulo I ACTIVOS, elegir el numeral 2 que corresponde a la Norma de cuentas por cobrar.

ii) El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016.

Dicho procedimiento se puede consultar en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP En Convergencia con NIIF – NICSP → Procedimientos Transversales → Elegir la última versión del Procedimiento para la Evaluación del Control interno Contable y descargar.

3. En los casos en que el representante legal de la entidad territorial ha delegado la función de cobro coactivo en el Tesorero Distrital ¿es necesario que el representante legal (alcalde) haga parte del comité? y 4. Si el representante legal de la entidad territorial delegó la jurisdicción coactiva en el Tesorero ¿puede el funcionario delegado mediante resolución realizar el castigo de la cartera?

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable funge como una instancia asesora que tiene por objeto coadyuvar en el proceso contable. En este sentido, las entidades, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable son quienes establecen sus funciones, integrantes, frecuencia de sus sesiones, objetivos o utilidad de sus actas, entre otros asuntos.

Por lo cual, corresponde a la entidad definir los integrantes del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, así como asignar las funciones relativas a la depuración contable a los funcionarios o áreas que estime pertinentes.

Lo anterior, teniendo en cuenta que respecto a la responsabilidad del control interno, en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, así como el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, se establece que la determinación del proceso es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también serán responsabilidades de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

5. ¿Cuáles son los parámetros para considerar que una cartera es irrecuperable o incobrable por parte de una entidad territorial del tipo Distrito Especial?

Establecer los parámetros para considerar que una cartera es irrecuperable o incobrable es un asunto que le corresponde a cada entidad con apoyo de su área jurídica.

Ahora bien, si del análisis jurídico realizado la entidad encuentra que en su contabilidad se reflejan: i) valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad; ii) derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva; iii) derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción; iv) derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad; y v) 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; de acuerdo con lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable deberá proceder a realizar la baja en cuentas dichas las partidas.

6. ¿Cuál es la modalidad del acto administrativo (resolución o decreto) por la cual se castiga la cartera en una entidad territorial del tipo Distrito Especial.

El numeral 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que las entidades deben elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

En virtud de lo anterior, corresponde a la entidad territorial establecer, en sus manuales de políticas contables, el procedimiento relativo a la baja en cuentas de cuentas por cobrar y asignar las responsabilidades respectivas.

Por lo cual, corresponde a la entidad territorial definir por medio de cuál acto administrativo, acta u otro instrumento se ordenará realizar la baja en cuentas de cuentas por cobrar, y el procedimiento respectivo para hacerlo en sus manuales de políticas contables.

9. ¿Se encuentra vigente el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016?

No, por cuanto el plazo establecido en dicho artículo ya concluyó.

No obstante, es preciso señalar nuevamente que el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Por lo cual, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

10. Si se castiga una cartera por recomendación del Comité Técnico de Cartera y se realiza la posterior depuración contable, ¿cuál es el procedimiento que se debe seguir posteriormente por las entidades territoriales para eliminación física de los archivos documentales?

De conformidad con lo establecido en la Norma de proceso contable y sistema documental contable, 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

CONCEPTO No. 20211100070041 DEL 03-09-2021

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

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

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

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

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

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

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

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

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

- El Marco Conceptual determinado a través de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, determinaba en su numeral 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, ítem 6.1.1 en sus literales 47, 48 y 50 define sobre lineamientos de control y riesgos de los activos: “48. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. 49. El control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su

uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. 50. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente capacidad del activo para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo”.

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

“CLÁUSULA 1. OBJETO.

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

(...)

CLÁUSULA 3. EFECTOS DE LA CESIÓN DE RECURSOS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CLÁUSULA 4. INALTERABILIDAD DEL CONVENIO DE COFINANCIACIÓN.

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

(...)”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, el numeral 2.2. Subvenciones de la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones establece:

“2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

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

(...)

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

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

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

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

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

De acuerdo con la definición de activo del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Esta definición aplica de igual manera para las empresas que se encuentren bajo el ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, con excepción de que en estas empresas sólo se espera generar beneficios económicos futuros de los activos.

Ahora bien, una entidad o empresa controla un activo cuando tiene la capacidad de usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio, en el caso de las entidades de gobierno, o generar beneficios económicos futuros, para ambos casos. En ese sentido, para definir si existe o no control, se debe evaluar algunos aspectos, tales como: la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio en el caso de las entidades de gobierno o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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

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

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

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

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

a. Recursos de cofinanciación de la Nación:

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

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

Si los recursos de cofinanciación son administrados directamente por el ente gestor, este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Ahora bien, si los recursos de cofinanciación son administrados por el ente gestor a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, el ente gestor debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

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

b. Aportes del Municipio de Medellín

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

Si los aportes de la entidad territorial son administrados directamente por el ente gestor, este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Ahora bien, si los aportes de la entidad territorial son administrados por el ente gestor a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, el ente gestor debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

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

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

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20211100082581 DEL 07-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento y baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan derechos sobre los cuales no existe un soporte legal o contrato

Doctor
WILLIAM ANDRÉS ROBLEDO ACOSTA
Subdirector Administrativo y Financiero
Agencia Nacional de Tierras (ANT)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010048232 el 24 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia Nacional de Tierras (ANT), es un establecimiento público de Naturaleza Especial, del sector descentralizado de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, financiera y técnica, adscrita al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, según los preceptos normativos del Decreto 2363 del 07 diciembre de 2015.

Así mismo, la ANT percibe ingresos propios por concepto de arrendamientos de los predios ubicados en las Islas del Rosario y San Bernardo. En la liquidación del extinto INCODER fue trasladada la cartera por dicho concepto a la Agencia Nacional de Tierras, mediante Acta 134 diciembre 6 de 2016.

En este momento persisten aun saldos en las cuentas por cobrar correspondientes a los arrendamientos e intereses de mora sobre los cuales no es posible ejercer el cobro mediante la gestión de cartera de la entidad ya que corresponden a causaciones realizadas posteriores a la cartera entregada por el INCODER y que dichos arrendatarios están haciendo aprovechamiento de los predios, aunque no existe un título legal o contrato. Es de aclarar que dicha cartera se encuentra deteriorada en un 98% debido a la baja probabilidad de recaudo.

Por lo anteriormente expuesto, solicitamos su orientación ya que la información financiera no refleja la realidad económica de la entidad dado que estas cuentas por cobrar han sido causadas sin un soporte legal solo por el conocimiento del aprovechamiento del bien.”

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

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

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

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

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

Los artículos 39 y 41 de la Ley 80 de 1993 “Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública” señalan:

“ARTÍCULO 39. DE LA FORMA DEL CONTRATO ESTATAL. Los contratos que celebren las entidades estatales constarán por escrito y no requerirán ser elevados a escritura pública, con excepción de aquellos que impliquen mutación del dominio o imposición de gravámenes y servidumbres sobre bienes inmuebles y, en general, aquellos que conforme a las normas legales vigentes deban cumplir con dicha formalidad.

Las entidades estatales establecerán las medidas que demande la preservación, inmutabilidad y seguridad de los originales de los contratos estatales.

(...)

ARTÍCULO 41. DEL PERFECCIONAMIENTO DEL CONTRATO. Los contratos del Estado se perfeccionan cuando se logre acuerdo sobre el objeto y la contraprestación y éste se eleve a escrito. (...)”

Sobre el 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 No. 29851, radicación No. 25000-23-26-000-2001-01477-01, 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)

Ahora bien, con relación a la normativa contable, el numeral 2 del Capítulo I., y el numeral 4 del Capítulo VI., de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 533 de 2015, y actualizadas según la Resolución 218 de 2020, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas

por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

Por su parte, 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;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.”

CONCLUSIONES

De 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 atención a que en la consulta se señala que a la ANT le fue trasladada la cartera por concepto de arrendamientos del extinto INCODER, y que esta reconoció las cuentas por cobrar solo en atención al conocimiento del aprovechamiento de bienes, es decir, sin celebrarse los respectivos contratos de arrendamiento en la forma establecida en la ley, se pueden presentar las siguientes situaciones:

1. Que en ningún tiempo se hayan celebrado contratos de arrendamiento en la forma establecida en la ley.

En este caso, le corresponde a la ANT evaluar, de cara a lo establecido en la normativa que le es aplicable, si el hecho de que no se hayan celebrado los contratos de arrendamiento necesariamente implica que la entidad no tiene el derecho a exigir el pago de los cánones de arrendamiento adeudados y de sus intereses.

Si de la evaluación realizada se desprende que la ANT no tiene un derecho por concepto de arrendamiento, el reconocimiento contable de las cuentas por cobrar correspondió a un error, en atención a que se reconocieron pese a que no cumplían con los requisitos para tal reconocimiento. Por lo cual, deberá corregirse el error de acuerdo a lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la cual establece que se deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros.

Ahora bien, en caso de que la ANT si ostente un derecho por concepto de arrendamiento, deberá mantener reconocidas las cuentas por cobrar hasta que los deudores paguen dichos valores o hasta que deba realizarse su baja en cuentas, la cual procede, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos, cuando caduca la acción de cobro o cuando opera alguna otra causal relacionada con su extinción.

2. Que el INCODER o la ANT hayan celebrado contratos de arrendamiento, pero después de su vencimiento se haya continuado con su ejecución sin haberlos renovado conforme a lo establecido en la normativa que regula el particular.

En este caso, le corresponde a la ANT evaluar, de cara a lo establecido en la normativa que le es aplicable, si el hecho de que se haya continuado con la ejecución de los contratos de arrendamiento, una vez vencidos sus términos, necesariamente implica que la entidad no tiene el derecho a exigir el pago de los cánones de arrendamiento adeudados y de sus intereses.

Si de la evaluación realizada se desprende que la ANT no tiene un derecho por concepto de arrendamiento por no haber renovado los contratos de forma escrita, el reconocimiento contable de las cuentas por cobrar realizado con posterioridad al vencimiento de dichos contratos corresponde a un error, por cuanto se reconocieron cuentas por cobrar que no cumplían con los requisitos para tal reconocimiento.

Por lo anterior, deberá corregirse el error de acuerdo a lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la cual establece que se deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros.

Ahora bien, en caso de que la ANT, pese a no haber renovado los contratos en la forma establecida en la ley, si ostente un derecho por concepto de arrendamiento, deberá mantener reconocidas las cuentas por cobrar hasta que los deudores paguen dichos valores o hasta que deba realizarse su baja en cuentas, la cual procede, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos, cuando caduca la acción de cobro o cuando opera alguna otra causal relacionada con su extinción.

CONCEPTO No. 20211100086191 DEL 20-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingreso por Transferencias y Subvenciones Cuentas por pagar Gastos por Transferencias y Subvenciones Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos recibidos por el Patrimonio Autónomo para la ejecución de convenios especiales de cooperación condicionados.

Doctor
ARLEY SALOMÓN BORDA LADINO
Jefe de Contabilidad Fideicomisos
Fiduciaria La Previsora S.A.
Bogotá D. C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010049622 el 1 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“El 23 de octubre de 2019 la Contaduría General de la Nación se pronunció mediante concepto No 20192000060561 sobre el subtema registro contable de contratos de administración de proyectos, convenios especiales de cooperación, contratos de financiamiento y contratos civiles o comerciales.

De acuerdo con el concepto señalado, el Ministerio de Ciencia Tecnología e Innovación solicita al Patrimonio Autónomo Fondo Francisco José de Caldas realizar los registros teniendo en cuenta la dinámica contable del punto 1. CONVENIOS ESPECIALES DE COOPERACION, Subnumeral 1.2 Transferencia de recursos condicionadas, el cual indica: “...En este caso, la entidad que recibe los recursos solo obtiene los derechos sobre estos hasta tanto cumplan con 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 que ordena el traslado de estos, debitara la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la subcuenta 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, debitara 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 debitara la subcuenta 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 subcuenta 1986-Activos diferidos, según corresponda.”

Sin embargo, es importante precisar, que el PAFJC registra los recursos recibidos por el Ministerio en la cuenta de recursos recibidos en administración y cuando ejecuta el pago disminuye la misma cuenta, como se detalla a continuación:

1. Aportes recibidos de terceros: Los recursos recibidos se registran Debitando la cuenta de Bancos (1110) con una contra partida Crédito al Pasivo, recursos recibidos en administración (2902).

2. Al realizar el pago o el traslado de recursos al contratista: Los pagos ejecutados se registran Debitando la cuenta del Pasivo Recursos recibidos en Administración (2902) con una contrapartida Crédito al Banco (1110)

De acuerdo con lo anterior y a lo analizado dentro de la Sociedad Fiduciaria y la unidad de gestión PAFJC ponemos a consideración las siguientes inquietudes:

1. ¿Cuál sería la dinámica contable aplicable a los convenios de cooperación, teniendo en cuenta que el patrimonio autónomo no registra ingresos por este concepto, ya que los mismos son registrados como recursos recibidos en administración?

2. ¿El Fondo Francisco José de Caldas deberá registrar un gasto sin tener una directa relación con el ingreso?

3. ¿En qué momento el Patrimonio Autónomo Fondo Francisco José de Caldas deberá disminuir el pasivo por recursos recibidos en administración?”

CONSIDERACIONES

La Ley 1951 de 2019 creó el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación, sin embargo, mediante sentencia C-47 de 2021 esta ley fue declarada inexecutable con efectos diferidos a dos legislaturas completas, contadas a partir del 20 de julio de 2021, por lo que a partir de dicha fecha el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación, se transforma en el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación.

El numeral 2 del artículo 2 de 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" señala que "El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por: (...) 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).

Adicionalmente, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 con la que se incorporó, al 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.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los hechos económicos del Marco Normativo para las entidades de Gobierno, contenidas en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, actualizadas con la Resolución 218 de 2020 de la CGN, señala en la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores en el numeral 4.3. Corrección de errores:

“21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.”

Por su parte, con la comunicación 2018300003963-1 del 14 de agosto de 2018, dirigida al Doctor Luis Omar Torrado Mantilla, Gerente del Patrimonio Autónomo Francisco José de Caldas, la Subcontaduría de Consolidación de la Información de la CGN indicó: “(...) la ley 1286 del 23 de enero de 2009, en el Capítulo IV Del Financiamiento del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, en su artículo 22 establece: *“Crease 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 Ciencias, Tecnologías e Información -COLCIENCIAS- celebrará un contrato de Fiducia Mercantil previa licitación pública”*

Por tal motivo si la ley establece que se debe crear un patrimonio autónomo para que administre los recursos del fondo a través de una Fiducia, se entiende que dicho patrimonio debe aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, y se enmarca en el numeral 2 del artículo 2 de la Resolución 156 de 2018, expedida por la U.A.E. Contaduría General de la Nación.

(...)

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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, el Patrimonio Autónomo Francisco José de Caldas (PAFJC), en el ámbito de aplicación del RCP se considera una entidad sujeta a la regulación del Marco Normativo para las entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Por lo tanto, Los patrimonios autónomos constituidos obligatoriamente en virtud de una disposición legal que reciben recursos de una entidad de gobierno no reconocerán los recursos recibidos en administración como

lo establece el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, sino que la contabilidad del Patrimonio Autónomo deberá registrar el hecho económico atendiendo a su esencia económica, en consideración a que el patrimonio autónomo como entidad independiente está sujeta al ámbito de aplicación del RCP.

Pregunta 1.

En relación con el procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con los convenios especiales de cooperación, en especial con el registro contable de los recursos recibidos como transferencias del Ministerio, el PAJFC reconocerá un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR con crédito en la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Posteriormente, al recibir los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Pregunta 2.

Por tratarse de convenios especiales de cooperación condicionados, con el giro de los recursos al contratista el PAFJC aplicará lo señalado en el concepto 20192000060561 de 23 octubre de 2019, al cual hacen referencia en la solicitud, en donde se indica que el Patrimonio reconocerá el gasto cuando el contratista cumple las condiciones señaladas en el convenio. De esta manera, el gasto reconocido tiene relación directa con el ingreso anteriormente registrado.

Pregunta 3.

De acuerdo con lo señalado en las respuestas a los puntos 1 y 2 el PAFJC, encargado de reconocer las operaciones relacionadas con los recursos destinados a la ejecución de convenios de cooperación, al recibirlos, no empleará la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, por lo que el tratamiento contable señalado en el punto 1 tendrá reciprocidad con el registro del Ministerio al girar los recursos, quien 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, la cual se cancelará con el desembolso.

Si el PAFJC no ha efectuado el reconocimiento de los recursos conforme a los registros indicados en los párrafos anteriores, es necesario revisar si se configura un error en la presentación de la información financiera, por lo que deberá corregirlo en el periodo actual, sea o no material, conforme a lo indicado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, incluida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20211100086381 DEL 21-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingreso por Transferencias y Subvenciones Gastos por Transferencias y Subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los recursos aportados por la Nación y recibidos por la ADRES para atender programas relacionados con la Covid-19

Doctora
DIANA CAROLINA CASTELLANOS SIERRA
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Salud y Protección Social
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010050972 el 9 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“(…) La emergencia sanitaria ocasionada por la COVID 19, ha hecho necesaria la adopción de medidas, mecanismos y procedimientos especiales de diversa índole, acompañados de la normatividad que ajustó las disposiciones vigentes a la nueva realidad en todos los sectores del país, pero especialmente en Salud, en aras de lograr la contención y mitigación de la pandemia de COVID-19 y garantizar la prestación de los servicios de salud, en el marco de la emergencia Sanitaria y Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica derivada de la anterior.

La utilización de recursos FOME, como fuente especial de financiación destinada a la atención de la emergencia por COVID 19, es una de las medidas nacidas de esta situación y conlleva consideraciones especiales frente a las responsabilidades en su administración y asignación, por una parte y su ejecución por la otra.

Con cargo a estos recursos de destinación específica para la atención de la pandemia por COVID 19, se asignaron partidas destinadas al reforzamiento de las medidas requeridas para garantizar la eficiencia y eficacia del Sistema de Seguridad en Salud acorde con los requerimientos surgidos por la situación especial de emergencia que se vive. Ello implicó que, además de los recursos destinados normalmente para el sistema, su financiación debiera ser reforzada con los adicionales que fueron indispensables para atender la situación especial de pandemia.

De lo anterior es necesario tener en cuenta que, si bien el reforzamiento de la financiación del sistema tiene una condición especial por el objeto que los motiva y su fuente de financiación, finalmente siguen siendo recursos destinados a garantizar la sostenibilidad del Sistema de Seguridad Social en Salud.

Según lo que es característico en estas operaciones, la ejecución presupuestal de los mismos por parte del Ministerio de Salud y Protección Social se surte con la sola transferencia a la ADRES en su condición de aportante en nombre de la Nación, como corresponde a las competencias que le han sido legalmente asignadas en relación con el financiamiento de Sistema de Seguridad Social en Salud. De esta manera, su obligación no tiene un alcance mayor al giro de los recursos a la ADRES, a quien le ha sido asignada legalmente, la competencia para la administración de los mismos.

De acuerdo con lo establecido en el Decreto 538 de 2020 en el que se sustentan las operaciones del tipo de las que nos ocupan y en cuyo artículo 20 se señala: “El Ministerio de Salud y Protección Social definirá una canasta de atenciones para los pacientes con Coronavirus COVID-19, cuyo reconocimiento se efectuará por parte de la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud -ADRES-”, y el Parágrafo 1 del mismo adiciona “El Ministerio de Hacienda y Crédito Público apropiará los recursos necesarios para la financiación de las canastas, de acuerdo a la disponibilidad de recursos fiscales y los dispondrá al Ministerio de Salud y Protección Social para que lo ejecute vía transferencia a la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud -ADRES-. Se realizarán los ajustes presupuestales para su reconocimiento.” (Negrita y Subrayado nuestro)

Por lo anterior, para el Ministerio de Salud es claro interpretar que con el giro de los recursos realizado efectivamente por el Ministerio a la ADRES, se da por ejecutada la apropiación presupuestal destinada para tal propósito y, corresponde a la ADRES la Administración de los mismos.

Bajo estas condiciones, el concepto de “Recursos entregados en Administración” no es normalmente el apropiado para el registro contable de estas operaciones por parte del Ministerio de Salud y Protección Social y así lo indica la parametrización contable automática establecida en el SIIF mediante la utilización de la Tabla para registros contables TCON 7 que lleva directamente al GASTO estas operaciones, salvo que por circunstancias de necesidad especiales para garantizar la mayor transparencia y claridad, se determine expresamente en los actos administrativos en que se soportan, condiciones especiales de seguimiento y control para ellas.

De esta forma, en consideración a lo expuesto en el Decreto 538 de 2020, y lo consignado en cada una de las resoluciones expedidas para la transferencia de los recursos con destino a la atención en salud del COVID-19 con cargo al componente de aseguramiento, la posición del Ministerio es que no aplica el concepto de “Recursos Entregados en Administración” y por lo tanto las operaciones deben ser registradas directamente al Gasto; con excepción de aquellas Resoluciones en las que, expresamente y por razones especiales de necesidad de transparencia en el seguimiento y control, como las que en algunos casos se han establecido excepcionalmente para operaciones destinadas a la atención de la pandemia, se determinen procedimientos de excepción que conlleven a la realización de registros contables especiales. (Se anexa a la presente, las Resolución 1284 y 1623, para efectos del análisis de la situación aquí expuesta.)

Por lo tanto, en consideración a los criterios que debemos tener en cuenta para la conciliación de operaciones recíprocas a realizar entre el Ministerio de Salud y Protección Social y la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud -ADRES-, y ante la necesidad de ser coherentes con las políticas contables establecidas por la CGN, respetuosamente solicitamos por parte de ustedes a la luz de la normatividad citada, se nos indique si la posición y la actuación del área contable del Ministerio de Salud y Protección Social se enmarca dentro de los criterios establecidos por la Contaduría para este tipo de operaciones y de no ser así nos oriente sobre cuál sería el adecuado.”

CONSIDERACIONES

El Decreto 538 de abril 12 de 2020, por el cual se adoptan medidas en el sector salud, para contener y mitigar la pandemia de COVID-19 y garantizar la prestación de los servicios de salud, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, señala en el artículo 20 “Canasta de Servicios y Tecnologías en Salud destinados a la atención del Coronavirus COVID-19. El Ministerio de Salud y Protección Social definirá una

canasta de atenciones para los pacientes con Coronavirus COVID-19, cuyo reconocimiento se efectuará por parte de la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud -ADRES-.

La Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES- pagará las atenciones, tomando como referencia el valor de la canasta de atenciones que se establezcan para Coronavirus COVID-19.

La Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES- con base en la información reportada por la Entidad Promotora de Salud -EPS- la Entidad Obligada a Compensar -EOC- o la entidad territorial, según corresponda, pagará directamente a las instituciones prestadoras de servicios de salud el valor de las canastas. Así mismo podrá hacer anticipos de conformidad con el número de casos de Coronavirus COVID-19.

La Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES podrá hacer anticipos del valor de la canasta a las instituciones prestadoras de servicios de salud públicas o privadas que tengan habilitadas o autorizadas unidades de cuidado intensivo y unidades de cuidado intermedio para garantizar la disponibilidad de tales servicios, independientemente del número de casos que están siendo atendidos por Coronavirus COVID - 19. El anticipo se legalizará contra el costo del mantenimiento de la disponibilidad del servicio, de conformidad con los criterios que defina el Ministerio de Salud y Protección Social. (...)”

Por su parte, la Resolución 1623 de 2020 del Ministerio de Salud y Protección Social, por medio de la cual se ordena un giro de recursos del Presupuesto de Gastos de Funcionamiento del Ministerio de Salud y Protección Social a la ADRES, con destino a los programas de “reconocimiento y pago de las pruebas de búsqueda, tamizaje y diagnóstico para SARS CoV2 (COVID-19)” Y “compensación económica temporal por aislamiento para afiliados al Régimen Subsidiado con diagnóstico confirmado de coronavirus COVID-19” señala: “ARTÍCULO 1. Ordenar el giro de los recursos del presupuesto de Gastos de Funcionamiento del Ministerio de Salud y Protección Social del rubro A-03-03-04-052 Aseguramiento en Salud (Leyes 100 de 1993, 1122 de 2007, 1393 de 2010, 1438 de 2011 y 1607 de 2012). Recurso 54 a la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad social en Salud-ADRES, por valor de (...)”

ARTÍCULO 2. La ADRES deberá remitir a la Dirección de Financiamiento Sectorial del Ministerio de Salud y Protección Social la información de los valores pagados discriminados por cada uno de los programas. (...)”

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, expedido mediante Resolución 177 de 2020, en relación con los aportes de la Nación al Sistema de Seguridad Social en Salud, señala:

“3. OTROS RECURSOS PARA LA FINANCIACIÓN DE LA SALUD A FAVOR DE LA ADRES

En este numeral, se desarrollan los registros contables de los hechos económicos relacionados con otros recursos para la financiación de la salud a favor de la ADRES.

3.1. Aportes de la Nación

El Ministerio de Salud registrará las transferencias a la ADRES por los aportes de la Nación debitando 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 y acreditando la subcuenta 240313-Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la ADRES debitará la subcuenta 133701-Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará 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.

Con el giro por parte del Tesoro Nacional, el MinSalud debitará la subcuenta 240313-Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

A su vez, la ADRES debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133701-Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El reconocimiento contable de los recursos aportados por la Nación, en virtud de normas expedidas para atender los gastos relacionados con programas de salud para atender la CoVid-19, en este caso los aprobados al Ministerio de Salud y de la Protección Social para trasladar a la ADRES, deberán aplicar lo dispuesto en el Procedimiento expedido por la CGN para el reconocimiento de los recursos de la Seguridad Social en Salud.

Por lo tanto, en aplicación del mencionado procedimiento, la entrega de los recursos por parte del Ministerio y el recibo por la ADRES, tendrán el tratamiento de Gastos e Ingresos por Transferencias, conforme a lo establecido en el numeral 3. Otros recursos para la financiación de la salud a favor de la adres, descrito en las consideraciones.

CONCEPTO No. 20211100087051 DEL 26-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan derechos sobre los cuales no se conoce su sujeto pasivo o ha transcurrido el término de la prescripción o caducidad

Doctora
DIANA CENEIDA TREJOS MENA
Jefe de Oficina - Contaduría General de Santiago de Cali
Alcaldía de Santiago de Cali
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010051572 el 15 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Como resultado de la Auditoría Financiera y de Gestión — Vigencia 2020, la Contraloría de Santiago de Cali levantó el siguiente hallazgo:

Hallazgo administrativo N°3 - Incertidumbre en las cuentas por cobrar

"A diciembre 31 de 2020 el saldo de la cuenta 1305070010, "Impuesto Predial Unificado" presentado en el Estado de situación financiera es \$244.841.407.553, que corresponden a bienes inmuebles a nombre del Distrito de Santiago de Cali porque no se tiene identificado el real propietario del bien y a los cuales se les efectuó la liquidación del impuesto predial.

Es deber del ente territorial verificar la titularidad y pleno dominio de los bienes inmuebles, realizar las acciones técnicas necesarias para establecer la identificación física del inmueble con su respectiva documentación técnica y dar cumplimiento a la política contable y administrativa de las cuentas por cobrar de la cartera del impuesto predial unificado código MAHP03-P102 -1.16.1.1.

Lo anterior se presenta por ausencia de aplicación de los procedimientos y políticas y debilidades del control interno contable para el saneamiento y titulación de los predios y la preparación y presentación de los estados financieros.

Generando una incertidumbre del activo corriente en la subcuenta 1305070010 impuesto predial unificado por \$244.841.407.553, lo que conlleva a que la recuperación de la cartera sea incobrable hasta tanto no se cuente con los

documentos técnicos respectivos para el cobro, que afectará la cuenta del ingreso 410507 impuesto predial unificado por el mismo valor".

El inventario de predios a nombre del distrito de Santiago de Cali que figuran en la cartera del Impuesto Predial, es de 9.893 predios, los cuales ascienden a \$244.841.407.553; respecto de estos predios se tienen las siguientes situaciones:

1. Incertidumbre sobre la real propiedad de muchos de esos predios que aparecen a nombre del distrito; toda vez que a estos bienes inmuebles no se les ha registrado la tradición del dominio en la respectiva oficina de registro de instrumentos públicos, de conformidad con lo establecido en el artículo 756 de la Ley 57 de 18871.

2. La Subdirección de Impuestos y Rentas Municipales liquida el impuesto de los predios que aparecen a nombre del ente territorial dada la imposibilidad técnica de identificar el real propietario o poseedor de los predios.

3. Si la Subdirección de Impuestos y Rentas, tomara la decisión de no liquidar el impuesto de ninguno de esos predios, solo porque ahora aparecen a nombre del distrito, cometería el grave error de no reconocer en la cartera los valores determinados por esos años. Al final, al conocerse el real propietario, lo único que habrá que hacer es el cambio de sujeto pasivo; pero en la contabilidad y en la cartera el valor del impuesto ya estará reconocido.

4. Dada la complejidad de los trámites administrativos y jurídicos, de los lapsos de tiempo requeridos y/o surtidos en las solicitudes, respuestas y actuaciones del ente territorial ante terceros, para identificar si determinado predio es o no sujeto pasivo del impuesto predial en virtud de su titularidad, el volumen de predios identificados en el censo catastral, el riesgo de incobrabilidad por vencimiento de términos para el cobro, y el riesgo por las posibles responsabilidades derivadas del no cobro de los tributos en que pueden incurrir los funcionarios, la Administración Distrital estableció que en el caso de encontrarse reconocidos valores de cartera por este tipo de situaciones, deberá aplicarse el deterioro a dicha cartera.

5. Desde el año 2007, se viene adelantando el trabajo de depuración para sanear los bienes del Distrito, tanto a los de uso público como a los identificados como fiscales. Esta tarea permite que año a año, podamos identificar plenamente y sin lugar a dudas, la propiedad de dichos predios y procedemos a su ajuste a través de sendas resoluciones.

6. A partir del año 2020, se viene ejecutando un convenio interadministrativo con la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, a través del cual se van cruzando los datos de la propiedad real para que sea actualizada por el Catastro Distrital; trabajo dispendioso que requiere de análisis complejos que derivan en la actualización de la matrícula.

Una vez explicada la situación actual de esta cartera, solicitamos orientación respecto de los registros contables tanto de la cartera de vigencias anteriores como de la generada en la actual vigencia, con el fin de subsanar la incertidumbre en las cuentas por cobrar registradas en la cuenta contable 1305 Impuesto Predial, tal y como lo argumenta la Contraloría General de Santiago de Cali."

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

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

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

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

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

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, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 533 de 2015, y actualizadas según la Resolución 218 de 2020, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, los numerales 3.2.4, 3.2.10, 3.2.11, 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establecen lo siguiente:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

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.

(...)

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

Previo a resolver su consulta es preciso señalar que el numeral 3.2.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones, del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece 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. Así las cosas, la entidad deberá continuar realizando las acciones administrativas y jurídicas respectivas para efecto de individualizar los sujetos pasivos del impuesto predial que representan las cuentas por cobrar referidas en la consulta.

Ahora bien, de conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar se reconocerán como tales los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando: i) pese a haber realizado las acciones jurídicas y administrativas respectivas no es posible imputar dichas cuentas por cobrar a alguna persona, ii) se declara la prescripción de los derechos, o iv) cuando caduca la acción de cobro. Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

En este sentido, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Es pertinente aclarar que las cuentas por cobrar referidas en la consulta han debido ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar.

En virtud de lo anterior, si tras la evaluación realizada por la entidad, las cuentas por cobrar objeto de su consulta cumplen con alguna de las causales para la realización de su baja en cuentas, es decir, no fue posible la individualización del sujeto pasivo, pese a haber realizado todos los trámites respectivos; o ya no es posible ejercer el cobro de los derechos, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción; entonces la entidad registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, y de existir diferencia, un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, es menester manifestar que la realización de la baja en cuentas de las partidas que no cumplen con los requisitos para su reconocimiento, es un procedimiento de origen y efecto meramente contable. En este orden de ideas, aunque se realice la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, la entidad deberá continuar con las acciones que propendan por eliminar la incertidumbre respecto de los predios.

CONCEPTO No. 20211100087131 DEL 26-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las incapacidades

Doctora
 CARMEN EMILIA MUÑOZ TORO
 Subcontralora
 Contraloría Municipal de Armenia
 Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010056062 del 13 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿Qué cuenta contable debe ser aplicada por concepto de cuenta por cobrar por incapacidades?”

Lo anterior toda vez que los hechos se remontan a que Auditoría General de la República en su ejercicio de auditar nuestra entidad nos deja como hallazgo administrativo la no aplicación de la cuenta contable 138426 Pago por cuenta de terceros, pues la entidad aplica la cuenta 138490 Otras cuentas por cobrar (...)

CONSIDERACIONES

El artículo 3.2.1.10 del Decreto Único Reglamentario 780 de 2016, establece:

“Artículo 3.2.1.10. (...) En el evento de incapacidad derivada de riesgo común o de licencia de maternidad, los aportes al Sistema de Pensiones serán de cargo de los empleadores y empleados, en la proporción que establece la Ley. Cuando los empleadores opten por pagar el valor de las incapacidades que en este evento se causen, podrán repetir dicho valor contra la respectiva EPS, al igual que descontar de aquéllas el valor de los aportes al Sistema de Pensiones a cargo de sus empleados.

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

Por otro lado, el numeral 4.3. Corrección de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

Por su parte, La CGN se pronunció a través de radicado N° 20202000038061 del 21 de julio de 2020, dirigido al doctor Jorge William Arredondo Arango, Vicerrector Administrativo y Financiero de la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia, por medio de la cual se solicitó pronunciamiento sobre el tratamiento contable de las incapacidades:

“El reconocimiento de las incapacidades por enfermedad general se efectúa en el momento en el que se produzca la obligación de pago por parte de la entidad, en atención al principio de devengo o causación.

En relación con los dos primeros días de incapacidad originada por enfermedad general que, según lo dispuesto en las normas laborales, la entidad debe cancelar al empleado, se registra un débito en la subcuenta 720804-Contribuciones imputadas de la cuenta 7208-EDUCACIÓN FORMAL-SUPERIOR-FORMACIÓN PROFESIONAL y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

A partir del tercer día de ausencia por incapacidad, de las cuales, además de tener la obligación de pago, se tenga un derecho de reembolso por parte de las EPS o ARL, se registra un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. Cuando corresponda al pago

por licencia como la de maternidad, que está a cargo de la EPS, se utilizará la subcuenta 251108-Licencias. El pasivo se cancelará con el giro del pago al funcionario, y el derecho con la recepción de los recursos transferidos por parte de la EPS o ARL correspondiente.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La entidad debe reconocer las incapacidades originadas por enfermedad general, a partir del tercer día, en relación con el derecho de reembolso por parte de las EPS o ARL, mediante un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. Cuando corresponda al pago por licencia como la de maternidad, que está a cargo de la EPS, se utilizará la subcuenta 251108-Licencias.

Debido a que la entidad en lugar de utilizar la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, ha utilizado la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar, deberá corregir el error en el periodo actual siguiendo los lineamientos del numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20211100087471 DEL 29-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos girados al Municipio por incentivos al Aprovechamiento y tratamiento de los residuos sólidos (IAT)

Doctora
CLAUDIA LILIANA ORTEGA
Jefe de Contabilidad y Control Financiero
Municipio de Cartago Valle de Cauca
Cartago, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100051262 el 13 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Se solicita determinar si es correcto ingresar por la cuenta del ingreso 480890 ingresos diversos los giros realizados por la entidad de aseo cartagueña (entidad privada), los recursos girados a la alcaldía por Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT) implementado en todos los municipios y distritos, en los cuales en su Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos (PGIRS) adoptado en cumplimiento de la normatividad vigente se hayan definido proyectos de aprovechamiento viables. Decreto 2412 del 24 de diciembre de 2018.”

CONSIDERACIONES

En relación con el incentivo al aprovechamiento de residuos sólidos, el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio de Colombia emitió comunicación con número de radicado 2020EE0037671, el 05 de junio de 2020, referente a la naturaleza jurídica del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT), reglamentado por el Decreto 2412 de 2019, concluyendo lo siguiente:

“El artículo 88 de la Ley 1753 de 2015, creo el incentivo al aprovechamiento de residuos sólidos en aquellas entidades territoriales en cuyo Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos (PGIRS) se hayan definido proyectos de aprovechamiento viables, y determinó que el valor por suscriptor de dicho incentivo se calculará sobre las toneladas de residuos no aprovechables por suscriptor del servicio público de aseo, como un valor adicional al costo de disposición final de estos residuos.

El Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio de Colombia mediante Decreto 2412 de 24 de diciembre de 2018 "Por el cual se adiciona el capítulo 7, al título 2, de la parte 3, del libro 2, del Decreto Único Reglamentario del

Sector Vivienda, Ciudad y Territorio, Decreto 1077 del 26 de mayo de 2015, que reglamenta parcialmente el artículo 88 de la Ley 1753 de 2015, en lo referente al incentivo al aprovechamiento de residuos sólidos y se dictan otras disposiciones”, señaló “es una tasa y por ende un tributo cuyo hecho imponible se deriva de la prestación del servicio público de aseo en la actividad de aprovechamiento y como desincentivo a la disposición final, dicha tasa, es calculada y facturada a los usuarios como un componente de la fórmula tarifaria de ese servicio público”.

Este mismo Decreto 2412 de 2018 señala: “ARTÍCULO 2.3.2.7.1. Objeto. El presente capítulo tiene como objeto reglamentar el Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT) conforme a lo establecido en el artículo 88 de la Ley 1753 de 2015 y, en consecuencia, definir la manera por la cual se realizará su cálculo, facturación, recaudo, asignación y uso de recursos, así como su seguimiento y control en todo el territorio nacional.

ARTÍCULO 2.3.2.7.2. Ámbito de Aplicación. El presente capítulo aplica a las personas prestadoras de las actividades principales y complementarias del servicio público de aseo y a las entidades territoriales.

Lo dispuesto en el presente capítulo aplica tanto para la prestación del servicio público de aseo en libre competencia como en áreas de servicio exclusivo.

PARAGRAFO. El cobro del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT) se implementará en todos los municipios y distritos, en los cuales en su Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos (PGIRS) adoptado en cumplimiento de la normatividad vigente se hayan definido proyectos de aprovechamiento viables. (...)

ARTÍCULO 2.3.2.7.4 Facturación del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT). La facturación del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT) al suscriptor del servicio público de aseo será responsabilidad de la persona prestadora de la actividad de recolección y transporte de residuos no aprovechables.

PARÁGRAFO. Para el efecto, en el momento de liquidación de la tarifa final al suscriptor, el Valor del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (VIAT), será adicionado al costo de disposición final en relleno sanitario calculado de conformidad con la metodología tarifaria vigente adoptada por la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA)”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de información Financiera, anexo a la resolución 533 de 2015 establece:

“6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

70. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

71. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.”

El Marco Normativo para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASA E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, así: “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.”

Así mismo, el CGC define el 4110- CONTRIBUCIONES, TASA E INGRESOS NO TRIBUTARIOS como “... el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones, estampillas y cuotas de sostenimiento”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el concepto emitido por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, citado en las consideraciones, el Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT) es “una tasa y por

ende un tributo cuyo hecho imponible se deriva de la prestación del servicio público de aseo en la actividad de aprovechamiento”.

Ahora bien, el cobro del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT), según la normativa que lo regula, se implementa en todos los municipios y distritos; y el cobro para la entidad que se beneficia del mismo, constituye un ingreso por transacciones sin contraprestación. En este sentido, al emitir la factura el prestador del servicio público de aseo informa al Municipio el valor del Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos (IAT), con base en la información recibida, el Municipio reconoce el ingreso mediante un débito 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-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Una vez el prestador del servicio recaude los dineros correspondientes a la tasa, el Municipio realiza el siguiente registro, débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con crédito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Cuando el prestador de servicio realice el giro de los recursos al Municipio, este registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DÉPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Con base en lo aquí indicado no es viable registrar el Incentivo al Aprovechamiento y Tratamiento de Residuos Sólidos en la subcuenta 480890 ingresos diversos.

CONCEPTO No. 20211100087501 DEL 29-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros Ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento del reintegro de los honorarios y costos en que incurrió la ANDJE para ejercer la defensa internacional del Estado, ordenado mediante un laudo arbitral.

Doctora
ANA MARGARITA ARAUJO
Jefe (E) Grupo Interno de Gestión Financiera
Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (ANDJE)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010052062 el 20 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“En el mes de Junio la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado - ANDJE recibió un reintegro por valor de USD \$2.134.982,88, el cual corresponde a recursos de contratos ejecutados en los años 2017, 2018, 2019 y 2020, en virtud los recientes logros en la defensa de Colombia ante los tribunales internacionales en el caso de América Móvil. En la decisión del laudo arbitral referido se resuelve lo siguiente:

“Declarar que América Móvil deberá sufragar en su totalidad los honorarios y costos en los que ella incurrió y el 50% de los honorarios y costos de Colombia y, en consecuencia, ordenar que América Móvil le pague a Colombia US\$ 2.095.728,91 y COP 140.684.096,00, más intereses desde el 24 de abril de 2020 hasta la fecha del pago, calculados con base en la tasa del rendimiento de los bonos del Tesoro de los Estados Unidos a un año al 24 de abril de 2020” (negrita fuera del texto);

Es importante precisar que la decisión se da por un laudo arbitral del estado colombiano y no por situaciones relacionadas con demandas efectuadas a favor o en contra de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado.

En ese orden de ideas, los dineros recibidos corresponden a unos honorarios y costos que en su momento fueron cancelados por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, para efectos de ejercer la defensa internacional de Colombia en el laudo arbitral enunciado, los cuales se imputaron en su momento presupuestalmente al rubro presupuestal A-03-03- 01-078 Defensa de los Intereses del Estado en Controversias Internacionales y contablemente a la cuenta 511179001 Honorarios.

Ahora bien, dado a que debemos hacer la afectación presupuestal y contable con los dineros que se reintegran a Colombia a través de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, se consultó a la Dirección General de Presupuesto Público Nacional, para indagar acerca del rubro concepto de ingreso a través del cual se debe efectuar el registro de los recursos recibidos, quienes en respuesta de fechas 23 de agosto de 2021 y reiteración de fecha 15 de septiembre de 2021, nos manifiestan que presupuestalmente debe clasificarse dicho ingreso en el rubro “1-0-00-1-02-6-02 Sentencias y conciliaciones”, toda vez que la clasificación presupuestal es por concepto de ingreso y la definición del rubro en el Manual de Clasificación Presupuestal es de “ingresos recibidos como producto de conciliaciones o fallos en procesos judiciales a favor del Estado”, por lo que acudimos a su amable colaboración de ayudarnos con lo siguiente:

1. Indicarnos ¿Cuál es la afectación contable que se debe hacer para el registro de dichos ingresos, ya que son recursos ejecutados antes de la vigencia 2021, que en su momento se registraron presupuestalmente en el rubro A-03-03-01-078 Defensa de los Intereses del Estado en Controversias Internacionales y contablemente en la cuenta 511179001 Honorarios?

2. Dada la respuesta del numeral anterior, solicitamos asociar la cuenta contable en la que debe quedar la imputación contable para el rubro definido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público frente al registro presupuestal, es decir al rubro “1-0-00-1-02-6-02 Sentencias y conciliaciones”, de manera que una vez se efectúe la operación en el sistema, quede el registro tanto presupuestal como contable.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno adoptado mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define los elementos de los estados financieros, señalando en relación con los ingresos, lo siguiente:

“68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

84. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos (...)

85. 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 futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, señala: “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, los incrementos en los beneficios económicos del período contable se reconocen como ingresos cuando estos presentan una medición fiable, los cuales, simultáneamente, producen el reconocimiento de un activo.

En tal sentido, los recursos recibidos por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado correspondientes a honorarios y costos cancelados en períodos anteriores, que por medio de lo establecido en el fallo definitivo del laudo arbitral deben ser devueltos a la ANDJE, deberán reconocerse contablemente 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 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, y los intereses en la subcuenta 480250-Intereses de sentencias a favor de la entidad de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

En relación con la pregunta 2, el GIT de Sistemas de Información Integrados Nacionales- SIIN de la Subcontaduría de Centralización de la Información de esta entidad, atenderá lo solicitado.

CONCEPTO No. 20211100087511 DEL 29-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Baja en cuentas por cobrar que representan derechos sobre los cuales no es viable ejercer su cobro por cuanto corresponde a montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad.

Doctor

JULIAN ALBERTO TRUJILLO MARÍN

Jefe Oficina Asesora Jurídica

Oficina Asesora Jurídica

Ministerio de Comercio Industria y Turismo

Bogotá D.C

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400052112 el 21 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención a las facultades contenidas en el artículo 354 de la Constitución Política y las otorgadas por la Ley 298 de 1996 y el Decreto 143 de 2004 a la Contaduría General de la Nación para determinar las políticas, principios y normas de carácter contable que deben regir en el país para todo el sector público, y por ser la entidad rectora frente a los procedimientos contables; la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo se permite, mediante el presente escrito, solicitar orientación frente a la viabilidad de implementación de procedimientos de normalización de cartera y/o disposiciones que permitan la depuración de cartera aplicando metodologías de análisis de costo beneficio que permita evitar un mayor desgaste económico al adelantar un proceso de cobro coactivo o ejecutivo para el recaudo de sumas a favor de la entidad con ocasión de costas procesales contenidas en sentencias judiciales y autos de liquidación de costas aprobadas.

En tal sentido, me permito solicitar orientación frente a los siguientes aspectos:

1. Informar si existe un criterio orientador o lineamientos para la aplicación de la metodología de análisis costo/beneficio, en lo que se refiere a las obligaciones a favor del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo que están en proceso de cobro persuasivo o cobro coactivo, y que permitan proceder a una depuración de la cartera de las mismas, cuando la relación costo beneficio sea negativa para la entidad. En otras palabras, se requiere determinar la viabilidad de no adelantar un procedimiento de gestión de cartera cuando se pueda determinar que los costos administrativos de adelantarlos sean superiores al monto de la obligación en favor de la entidad.

2. Señalar si existe un mecanismo para fijar un monto de partida con relación de costo beneficio para inicio de cobro persuasivo y cobro coactivo, y si puede ser implementada en forma justificada de acuerdo con la naturaleza de las obligaciones y en concordancia con la normatividad vigente.

Lo anterior, por cuanto, es necesario tener presente que el análisis de costo/beneficio es una herramienta de toma de decisiones para desarrollar sistemáticamente información útil de los efectos deseables e indispensables en el desarrollo de una gestión y así poder confirmar una directriz favorable respecto de la decisión a tomar al momento de su ejecución, donde se busca que la decisión de cobrar no ocasione una pérdida patrimonial.

Aunado a lo anterior, en la actualidad el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo cuenta con sentencias judiciales y liquidaciones de costas aprobadas que incluyen los llamados saldos menores a favor de la administración y cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo beneficio podría que conduzca a la conclusión que su cobro genere gastos para la administración con detrimento patrimonial.

Es así que en virtud de lo anteriormente expuesto, en calidad de Jefe de la Oficina Asesora Jurídica me permito finalmente solicitar orientación jurídica en caso de que hecha una valoración de costo- beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, y así la entidad pueda permitirse abstenerse de su ejecución y la indicación de las normas vigentes que en la actualidad son aplicables al caso que se expone o en su defecto agendar una cita de reunión con el área o personal que nos pueda ofrecer la orientación que aquí se solicita.”

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

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

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

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en

documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.”

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en Concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración.” (Subrayado fuera de texto.)

Con relación a la normativa contable, 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, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 533 de 2015, y actualizadas según la Resolución 218 de 2020, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente, con respecto a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

También establece, en su numeral 3.2.15 lo siguiente, con respecto a la depuración contable:

“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.”

CONCLUSIONES

Previo a abordar lo relativo al tratamiento contable de las cuentas por cobrar que representan saldos menores, la CGN se permite manifestar que atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a esta entidad solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

En este sentido, se precisa que no corresponde a la CGN pronunciarse respecto a sus inquietudes relativas a la metodología para realizar la evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio, por cuanto ello excede su función normalizadora. Así las cosas, el Ministerio es el que debe establecer dicha metodología y evaluar si el cobro de las cuentas por cobrar le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial.

Lo anterior, teniendo en cuenta que de acuerdo a lo establecido en el numeral 3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, la entidad debe elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrolla las actividades contables y se asignan las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Por lo cual, el Ministerio puede establecer en sus manuales lo concerniente a la metodología referida atendiendo a lo señalado en el Concepto C.E. 2170 de 2013, de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, del cual se adjunta copia.

Ahora bien, respecto al tratamiento contable se tiene 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, y se dejarán de reconocer, cuando los derechos expiren, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la cuenta por cobrar se transfieran.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se trate de saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro les ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial. Lo anterior, por cuanto al no ser viable hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

En este sentido, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de saneamiento contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, cuando se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Es pertinente aclarar que, si ha existido evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar han debido ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar.

Por lo tanto, si tras la evaluación realizada por la entidad, se establece que las cuentas por cobrar objeto de consulta cumplen con alguna de las causales para la realización de su baja en cuentas, entonces el Ministerio registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, y de existir diferencia, un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20211100087501 DEL 29-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros Ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento del reintegro de los honorarios y costos en que incurrió la ANDJE para ejercer la defensa internacional del Estado, ordenado mediante un laudo arbitral.

Doctora
ANA MARGARITA ARAUJO
Jefe (E) Grupo Interno de Gestión Financiera
Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (ANDJE)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010052062 el 20 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“En el mes de Junio la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado - ANDJE recibió un reintegro por valor de USD \$2.134.982,88, el cual corresponde a recursos de contratos ejecutados en los años 2017, 2018, 2019 y 2020, en virtud los recientes logros en la defensa de Colombia ante los tribunales internacionales en el caso de América Móvil. En la decisión del laudo arbitral referido se resuelve lo siguiente:

“Declarar que América Móvil deberá sufragar en su totalidad los honorarios y costos en los que ella incurrió y el 50% de los honorarios y costos de Colombia y, en consecuencia, ordenar que América Móvil le pague a Colombia US\$ 2.095.728,91 y COP 140.684.096,00, más intereses desde el 24 de abril de 2020 hasta la fecha del pago, calculados con base en la tasa del rendimiento de los bonos del Tesoro de los Estados Unidos a un año al 24 de abril de 2020” (negrita fuera del texto);

Es importante precisar que la decisión se da por un laudo arbitral del estado colombiano y no por situaciones relacionadas con demandas efectuadas a favor o en contra de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado.

En ese orden de ideas, los dineros recibidos corresponden a unos honorarios y costos que en su momento fueron cancelados por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, para efectos de ejercer la defensa internacional de Colombia en el laudo arbitral enunciado, los cuales se imputaron en su momento presupuestalmente al rubro presupuestal A-03-03- 01-078 Defensa de los Intereses del Estado en Controversias Internacionales y contablemente a la cuenta 511179001 Honorarios.

Ahora bien, dado a que debemos hacer la afectación presupuestal y contable con los dineros que se reintegran a Colombia a través de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, se consultó a la Dirección General de Presupuesto Público Nacional, para indagar acerca del rubro concepto de ingreso a través del cual se debe efectuar el registro de los recursos recibidos, quienes en respuesta de fechas 23 de agosto de 2021 y reiteración de fecha 15 de septiembre de 2021, nos manifiestan que presupuestalmente debe clasificarse dicho ingreso en el rubro “1-0-00-1-02-6-02 Sentencias y conciliaciones”, toda vez que la clasificación presupuestal es por concepto de ingreso y la definición del rubro en el Manual de Clasificación Presupuestal es de “ingresos recibidos como producto de conciliaciones o fallos en procesos judiciales a favor del Estado”, por lo que acudimos a su amable colaboración de ayudarnos con lo siguiente:

1. Indicarnos ¿Cuál es la afectación contable que se debe hacer para el registro de dichos ingresos, ya que son recursos ejecutados antes de la vigencia 2021, que en su momento se registraron presupuestalmente en el rubro A-03-03-01-078 Defensa de los Intereses del Estado en Controversias Internacionales y contablemente en la cuenta 511179001 Honorarios?

2. Dada la respuesta del numeral anterior, solicitamos asociar la cuenta contable en la que debe quedar la imputación contable para el rubro definido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público frente al registro presupuestal, es decir al rubro “1-0-00-1-02-6-02 Sentencias y conciliaciones”, de manera que una vez se efectúe la operación en el sistema, quede el registro tanto presupuestal como contable.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno adoptado mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define los elementos de los estados financieros, señalando en relación con los ingresos, lo siguiente:

“68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

84. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos (...)

85. 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 futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros. (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, señala: “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera de las Entidades de Gobierno, los incrementos en los beneficios económicos del período contable se reconocen como ingresos cuando estos presentan una medición fiable, los cuales, simultáneamente, producen el reconocimiento de un activo.

En tal sentido, los recursos recibidos por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado correspondientes a honorarios y costos cancelados en períodos anteriores, que por medio de lo establecido en el fallo definitivo del laudo arbitral deben ser devueltos a la ANDJE, deberán reconocerse contablemente 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 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, y los intereses en la subcuenta 480250-Intereses de sentencias a favor de la entidad de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

En relación con la pregunta 2, el GIT de Sistemas de Información Integrados Nacionales- SIIN de la Subcontaduría de Centralización de la Información de esta entidad, atenderá lo solicitado.

CONCEPTO No. 20211100091331 DEL 12-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las partidas conciliatorias por cobrar y por pagar que representan derechos y obligaciones sobre los cuales ha transcurrido el término de prescripción.

Doctora
LEYDY CAROLINA ARIZA ARIZA
Profesional de Apoyo
Secretaría de Hacienda
Municipio de Piedecuesta
Piedecuesta, Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010053652 el 28 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El caso en concreto es sobre dos partidas una de ellas registrada en el deudor actualmente reconocida bajo el código contable “13842601 pago por cuentas de terceros” por valor de \$7.466.397.628,17 y la otra partida registrada en el pasivo actualmente reconocida bajo el código contable “24072001 recaudos por reclasificar” por valor de \$10.059.555.509,66; originadas en el año 2014, mediante el registro de una serie de notas de contabilidad producto de partidas conciliatorias no identificadas de los años 2009 a 2014, a fin de sanear de forma preliminar la cuenta de bancos.

Las partidas reconocidas en el deudor bajo el código “13842601 pago por cuenta de terceros” corresponden a partidas por concepto de “notas debito (sic) según extracto bancario no registradas en libros”; asimismo se incluyeron partidas por concepto de “comprobantes de ingreso en libros que no fueron cruzados con valores del extracto”.

Las partidas reconocidas en el pasivo bajo el código “24072001 recaudos por reclasificar” corresponde a partidas por concepto de “consignaciones no identificadas”, que por tratarse de dineros que estaban totalmente disponibles y sin restricciones, y que al cumplir con la definición de activo “recurso controlado por la entidad, producto de hechos pasados, del cual se espera obtener beneficios económicos futuros” la entidad reconoció dichos incrementos en los saldos de sus cuentas bancarias con contrapartida un pasivo; asimismo se incluyeron partidas por concepto de “Cheques girados y no cobrados”.

A la fecha no se evidencia gestiones administrativas realizadas en años anteriores, y no hay forma de reconstruir la transabilidad de los hechos.

Con base en lo anterior se solicita de manera respetuosa conceptuar sobre los siguientes interrogantes:

1. ¿Aplica algún término de prescripción que permita incorporar dichos recursos al ingreso y/o al gasto, o que por tratarse de partidas de periodos anteriores permita afectar el patrimonio?
2. ¿Existe y/o se debe aplicar algún tratamiento contable alternativo a estas partidas?
3. En vista del caso anterior se requiere establecer un procedimiento ¿Cuál sería el tiempo prudente para reconocer el ingreso de esas partidas por identificar?”

CONSIDERACIONES

El artículo 8 de la Ley 298 del 23 de julio 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 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:

“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 2º. 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.” (Subrayado 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 2.9.1.2.16., del Capítulo 2, lo siguiente: “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.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la Contaduría General de la Nación, emitió el 31 de agosto de 2016 el procedimiento contable “Acreedores varios sujetos a devolución en el sistema integrado de información financiera – SIIF Nación - Versión 2”, el cual establece:

“Los acreedores varios sujetos a devolución, se originan en aquellos cheques girados y no reclamados por el beneficiario final; o en aquellos que siendo reclamados, durante los seis meses siguientes a la fecha de emisión del mismo, el beneficiario final no hace efectivo su cobro.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, los numerales 5 y 6 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante Resolución 533 de 2015, y modificada mediante Resolución 167 de 2020, establecen:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

35. 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.

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

44. 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.

(...)

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

(...) (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, en el Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, establece:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

El numeral 4.1. de la Norma de proceso contable y sistema documental contable, incorporada al RCP mediante la Resolución 525 de 2016 y actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos. (...)

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 193 de 2016, señala:

“1.1 Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

(...)

3.2.2. 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.

(...)

3.2.10 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.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

El numeral 3.2.11 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable establece 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.

Aunado a lo anterior, el principio de devengo señala que los hechos económicos deben reconocerse 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. Y de acuerdo con lo señalado en la Norma de proceso contable y sistema documental contable, las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos que las soporten de tal forma que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación.

En este sentido, es preciso señalar que es responsabilidad de la administración de la entidad representar fielmente los hechos económicos dentro de la información financiera para que esta sea útil a sus diferentes usuarios, por lo cual, de forma permanente se deberá realizar análisis de la información contable registrada

en las diferentes subcuentas y adelantar las gestiones administrativas que se requieran para identificar, y de ser el caso, depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, con el fin de que no se presenten situaciones como la existencia de valores que no representan ningún derecho o bien para la entidad u obligaciones sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos que incorporen beneficios económicos futuros o potencial de servicio.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, la entidad debe proceder de la siguiente manera en cada uno de los análisis de las partidas reconocidas en los estados financieros:

1. Respecto de las partidas reconocidas en la subcuenta 138426-Pagos por cuenta de terceros originadas en el año 2014, mediante el registro de una serie de notas de contabilidad producto de partidas conciliatorias no identificadas de los años 2009 a 2014.

La entidad debe implementar los mecanismos necesarios que le permitan identificar de manera individual la información de los pasivos, gastos o costos, como, solicitar a las entidades financieras las copias de los soportes de las notas débito bancarias, circularización o requerimientos a terceros y la exploración exhaustiva de archivos en búsqueda de los soportes documentales correspondientes, entre otros. Lo anterior para efecto de identificar de manera individual cada una de las transacciones que implicaron la salida del flujo financiero.

Una vez identificada la causa de la salida del flujo de efectivo, la entidad procederá a cancelar en los estados financieros los pasivos, gastos o costos relacionados con dichos pagos efectuados durante las vigencias 2009 a 2014, acreditando la subcuenta 13842601-Pago por cuenta de terceros, referido en su consulta.

Es preciso que la entidad conserve la evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de información realizadas, que servirán como soporte de los ajustes.

Así las cosas, como resultado de este proceso, esta subcuenta debe quedar totalmente depurada frente a las notas débito bancarias que no fueron relacionadas con sus pasivos, gastos o costos correspondientes. Por lo cual, si aún persisten saldos, la entidad debe continuar adelantando los procesos pertinentes para identificar la causa de las salidas de estos recursos.

Ahora bien, en caso de que sean agotados todos los procedimientos para efecto de identificar la causa de la salida de los recursos y no sea posible identificarla, se deberá notificar sobre dichos faltantes de recursos a las autoridades competentes para efecto de que se inicien los respectivos procesos penales, de responsabilidad fiscal o disciplinarios según corresponda.

2. Respecto a las partidas reconocidas en el pasivo en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar originadas en el año 2014, mediante el registro de una serie de notas de contabilidad producto de partidas conciliatorias no identificadas de los años 2009 a 2014

Respecto de los cheques girados y no cobrados, la entidad debe proceder a aplicar el procedimiento contable “Acreedores varios sujetos a devolución en el sistema integrado de información financiera – SIIF Nación - Versión 2”; emitido por la Contaduría General de la Nación, el cual se adjunta, por cuanto este procedimiento aplica a los acreedores varios sujetos a devolución, originados en cheques girados y no reclamados por el

beneficiario final; o en aquellos que siendo reclamados, durante los seis meses siguientes a la fecha de emisión del mismo, el beneficiario final no hace efectivo su cobro.

Así las cosas, la entidad debe proceder a anular los cheques girados y no cobrados y proceder con la constitución de acreedores varios sujetos a devolución antes del 01 de abril de 2016, establecido en el numeral 2 del procedimiento contable “Acreedores varios sujetos a devolución en el sistema integrado de información financiera – SIIF Nación -Versión 2”, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2407-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 249032-Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Ahora bien, con relación a las consignaciones no identificadas, la entidad deberá implementar todos los trámites respectivos para su identificación.

En caso de que una vez realizados los trámites correspondientes se identifique el concepto y el tercero, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente al activo o ingreso.

Si, por el contrario, se determina que no es posible identificar al tercero ni el concepto de la consignación recibida, la entidad deberá evaluar con apoyo de su área jurídica si dichos valores son susceptibles de ser adquiridos mediante la prescripción adquisitiva, y en caso de ser así, deberá establecer el término de la misma.

Lo anterior, teniendo en cuenta que de acuerdo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, la CGN no tiene competencia para establecer si existe algún término de prescripción que permita incorporar dichos recursos al estado de resultados.

En este sentido, si una vez realizado el análisis la entidad establece que es posible adquirir los derechos mediante la prescripción adquisitiva y que su término se cumplió antes del año 2021, la entidad 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 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.

CONCEPTO No. 20211100091351 DEL 12-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales
	SUBTEMAS	Procedimiento contable reconocimiento recursos matrícula cero. Procedimiento contable reconocimiento de los recursos por estampilla pro- Universidad Nacional y demás universidades estatales de Colombia.

Doctora
RUTH N. GARCÍA ESGUERRA
Contadora (E.)
Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010053742 el 29 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

"1. MATRÍCULA CERO

Atendiendo los lineamientos del Gobierno Nacional, la Universidad expidió en el mes de julio, los recibos de matrícula (factura electrónica) para el periodo académico 2021-2 a los estudiantes de estratos 1, 2 y 3 detallando conceptos tales como:

*Valor matrícula +
(-) Descuento certificado electoral
(+) Carné
(+) Seguro estudiantil
(+) Examen médico de admisión.
(-) Matrícula de honor, saldo a favor, etc.
= Valor Neto a Pagar*

En vigencias anteriores el registro de la matrícula se realizaba a la cuenta de Ingresos Recibidos por Anticipado (cuenta 2910), y mensualmente durante el semestre se causaba al ingreso por matrículas (4305). Esto porque el estudiante pagaba y para dar cumplimiento a la normatividad vigente para el reconocimiento, revelación y presentación de los hechos económicos.

Actualmente y frente a la matrícula cero, el Ministerio de Educación Nacional remitió a la Universidad una Guía Operativa para la Implementación en 2021-2 - Gradualidad en la gratuidad en el acceso para Educación Superior Pública, donde

indica que hará 3 giros cubriendo el valor de las matrículas después de descuentos (neta) de los estudiantes de estratos 1, 2 y 3. (guía anexa)

Teniendo en cuenta que no tenemos fecha cierta establecida para recibir los giros, nos permitimos solicitar nos oriente respecto de cómo debe llevarse a cabo el registro contable de las matrículas correspondientes al periodo académico 2021-2, y a su periodo de ejecución y prestación del servicio de educación superior inició en el mes de julio de 2021 y finaliza en diciembre de 2021.

Es de aclarar, que el único valor que canceló el estudiante fue el costo del seguro, cuyo recaudo se traslada a la compañía de seguros. (ingreso para terceros)

2. REGISTRO ESTAMPILLA PRO-UNIVERSIDAD NACIONAL Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES DE COLOMBIA.

Agradecemos por favor precisar los registros que se deben realizar para contabilizar el valor recibido por este concepto, por parte de la Universidad, ya que no tenemos claro la cuenta de ingreso. Hasta el mes de marzo se registraba en cuenta 4110, pero nos han informado que la cuenta había sido deshabilitada.

Igualmente, por favor precisar, cuál es el manejo de las operaciones recíprocas frente a la operación del registro de la estampilla."

CONSIDERACIONES

La Ley 1955 de 2019, POR EL CUAL SE EXPIDE EL PLAN NACIONAL DE DESARROLLO 2018-2022 "PACTO POR COLOMBIA, PACTO POR LA EQUIDAD", en el artículo 185. AVANCE EN EL ACCESO EN EDUCACIÓN SUPERIOR PÚBLICA, dispone: "El Gobierno nacional avanzará en un proceso gradual para el acceso, permanencia y graduación en la educación superior pública de la población en condiciones de vulnerabilidad, incluida la rural, que sea admitida en una institución de educación superior pública, de formación técnica profesional, tecnológica y universitaria. Para este fin, podrán establecerse apoyos para pago de matrícula a través del ICETEX y subsidios de sostenimiento con cargo a programas del Ministerio de Educación Nacional, el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social y otras fuentes."

Por su parte, el Ministerio de Educación Nacional expidió la GUÍA OPERATIVA PARA LA IMPLEMENTACIÓN EN 2021-2, en la cual señala:

"(...) Como complemento de la estrategia anterior, y en el contexto de las acciones para mitigar los efectos del COVID 19 en la educación superior pública del país, se implementó la línea de auxilios para el pago de la matrícula de los jóvenes en condiciones de vulnerabilidad socio económica, matriculados en los pregrados de las Instituciones de educación superior públicas en el marco del Decreto Legislativo 662 de 2020, "Por el cual se crea el Fondo Solidario para la Educación y se adoptan medidas para mitigar la deserción en el sector educativo provocada por el Coronavirus COVID-19, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica", asignando recursos adicionales del gobierno nacional por \$97.500 millones en el 2020-2 y por \$98.800 millones en el 2021-1. Adicionalmente, el Fondo Solidario para la Educación, FSE, creado por el mencionado Decreto, motivó a que las entidades territoriales (Departamentos y municipios) canalizaran recursos para este mismo propósito. Algunas IES públicas aplicaron descuentos adicionales para complementar la cobertura de pago de matrícula durante los dos recientes semestres.

(...)

Los giros provenientes de las fuentes del gobierno nacional que financien la estrategia se realizarán de la siguiente manera:

Primer giro: 40% del monto de matrícula neta no cubierta de los estudiantes de estrato 1, 2 y 3 validado por el MEN. Este primer giro se efectuaría 15 días calendario después de emitido el concepto favorable del Ministerio sobre el cargue de información recibido. Para realizar el primer giro las IES deberán cargar al SNIES al menos, la información sobre nuevos estudiantes o de primera matrícula y de estudiantes antiguos beneficiarios de Generación E. Igualmente la de la matrícula de todos los programas que ya hubiesen culminado dicho proceso.

Segundo giro 40% del monto de matrícula neta no cubierta de los estudiantes de estrato 1, 2 y 3 validado por el MEN. Este segundo giro se efectuará 45 días calendario después de emitido el concepto favorable del Ministerio y contando con la información de aportes de entidades territoriales y en lo posible giros de beneficiarios antiguos de Generación E.

Tercer Giro del 20% o saldo por asumir, a realizar 75 días calendario después de emitido el concepto favorable del Ministerio y teniendo en cuenta los giros de las entidades territoriales y los que se van a dar o ya se hubieran efectuado por el programa Generación E.

En casos especiales, justificados por una alta dependencia de las IES al pago de las matrículas, se acordarán giros con una composición diferente que se estime más pertinente, de común acuerdo con el Ministerio de Educación Nacional y la propia Institución.”

En relación con la Estampilla, la Ley 1697 de 2013, “Por la cual se crea la estampilla Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia.”, dispone:

“Artículo 1°. Créase y emítase la Estampilla Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, con un término para su recaudo de veinte (20) años.

Artículo 2°. Naturaleza jurídica. La estampilla “Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia” es una contribución parafiscal con destinación específica para el fortalecimiento de las universidades estatales y que será administrada directamente por el ente autónomo en cuyo favor se impone el tributo.

(...)

Artículo 5°. Hecho generador. Está constituido por todo contrato de obra que suscriban las entidades del orden nacional, definidas por el artículo 2° de la Ley [80](#) de 1993, en cualquier lugar del territorio en donde se ejecute la obra, sus adiciones en dinero y en cualquiera que sea la modalidad de pago del precio del contrato. En tal caso, el hecho generador se extiende a los contratos conexos al de obra, esto es: diseño, operación, mantenimiento o interventoría y demás definidos en la Ley 80 de 1993, artículo 32 numeral 2.

Parágrafo. Quedan incluidos los contratos de obra suscritos por las empresas industriales y comerciales del Estado y de empresas de economía mixta cuya ejecución sea con recursos del Presupuesto General de la Nación.

Artículo 6°. Sujeto pasivo. El tributo estará a cargo de la persona natural, jurídica, consorcio o unión temporal que funja como contratista en los negocios jurídicos a que se refiere el artículo anterior.

Artículo 7°. Sujeto activo. Como acreedor de la obligación tributaria del sujeto pasivo, determinado en el artículo 6° de la presente ley, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) será el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria creada por esta ley.

(...)

Artículo 10. Recaudo. Créese el Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia como una cuenta especial sin personería jurídica y con destinación específica, manejada por el Ministerio de Educación Nacional, con independencia patrimonial, administrativa, contable y estadística con fines de interés público y asistencia social para recaudar y administrar los recursos provenientes de la Estampilla Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia.

(...)

Artículo 12. Control. Las universidades estatales en ejercicio de las funciones que le son propias, según su autonomía, implementarán un sistema de administración de los recursos provenientes del Fondo Nacional de las Universidades Estatales, respecto de los cuales la Contraloría General de la República ejercerá el correspondiente control fiscal. El Ministerio de Educación Nacional, a través del Fondo Nacional de las Universidades Estatales, deberá trasladar los recursos de la estampilla a las cuentas de las universidades estatales semestralmente de acuerdo con la distribución definida en el artículo 3° de la presente ley y la resolución expedida por el Ministerio de Educación Nacional para tal efecto. El incumplimiento de esta obligación generará las responsabilidades disciplinarias, fiscales y penales correspondientes. (...)” (Subrayados fuera de texto)

En relación con esta Ley, la Sentencia C-221 de 2019 de la Corte Constitucional, declaró exequibles las partes demandadas de la Ley 1697 de 2013. El actor adujo la violación del artículo 359 de la Constitución Nacional que prohíbe crear rentas con destinación específica, salvo aquellas destinadas a la inversión social y del artículo 338 de la Constitución Nacional, en el entendido de que dicha estampilla no cumplía con los requisitos para ser considerada una contribución parafiscal. La Corte Constitucional concluyó que dicha estampilla no era una contribución parafiscal, sino un impuesto con destinación específica y que, al destinarse a inversión social, sí podía crearse dicho impuesto.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, determina los Principios de Contabilidad que las entidades deben aplicar en las diferentes etapas del proceso contable, de los cuales es pertinente hacer referencia a los Principios de Devengo y de Asociación, que señalan:

“39. Devengo. Los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.”

“41. Asociación: Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en el Capítulo IV. INGRESOS

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

(...)

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. (...)

1.3. Transferencias

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

(...)

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

(...)

1.3.2. Medición

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

Por su parte, la Norma de Ingresos de Transacciones con contraprestación, señala:

“2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, (...)

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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1. Procedimiento contable matrícula cero.

La Ley 1955 de 2019, dispone que las Instituciones de Educación Superior Públicas (IES) recibirán directamente del Gobierno Nacional el valor de la matrícula para los estudiantes que la normativa establece, esto es para aquellos que pertenecen a los estratos 1, 2 y 3, recursos que serán entregados por el Ministerio de Educación Nacional a través del ICETEX.

Por el principio de contabilidad del Devengo, la entidad reconoce los hechos económicos que inciden en los resultados del período, de los cuales surgen derechos en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo. Así mismo, atendiendo al Principio de Asociación deberá reconocer los costos y gastos necesarios para la obtención de ingresos con contraprestación.

Ahora bien, como la Universidad no recibirá el valor de las matrículas al inicio del semestre, no es viable reconocer un ingreso recibido por anticipado, de manera que en atención a lo indicado en el párrafo anterior, en consideración a que el valor de las matrículas de los estudiantes favorecidos con este programa será pagado

en el curso del semestre por el Gobierno Nacional, la Universidad causará mes a mes la cuenta por cobrar y el ingreso por la prestación del servicio de educación mediante un débito en la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS. Una vez reciba los recursos por parte del Gobierno Nacional debitará la subcuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131701-Servicios educativos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

Es del caso señalar que la entidad revelará en las Notas a los Estados Financieros la información necesaria que facilite la comprensión del hecho económico como sería, el número de estudiantes beneficiados, el valor, así como el control en la base de datos de la cancelación de sus matrículas con estos recursos.

Pregunta 2. Procedimiento contable para el registro de la estampilla pro-Universidad Nacional y demás universidades estatales de Colombia.

El artículo 7 de la ley 1697 de 2013, crea la estampilla Pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia. Mediante la Sentencia C-221 de 2019 de la Corte Constitucional, esta Corte concluyó que dicha estampilla no era una contribución parafiscal, sino un impuesto con destinación específica.

Ahora bien, la Ley 1697 de 2013, dispone en el artículo 12 que el Ministerio de Educación Nacional a través del Fondo Nacional de las Universidades Estatales es quien traslada a la universidad el valor de los recursos que le corresponden y expide la resolución de distribución de los mismos, con la cual la universidad beneficiaria registra un débito en la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 410576-Estampillas de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Como el Fondo Nacional de Universidades Estatales recauda los recursos, la universidad simultáneamente reclasifica la cuenta por cobrar debitando la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Con el recaudo de los recursos la universidad beneficiaria debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En relación con las operaciones recíprocas, la Universidad incluirá en el informe de operaciones recíprocas las cuentas relacionadas con los recursos recibidos del Fondo Nacional de Universidades Estatales.

CONCEPTO No. 20211100091371 DEL 12-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Deterioro del valor de las cuentas por cobrar derivadas de la sobretasa ambiental.

Doctora
DIANA MALDONADO
Contratista de apoyo
Secretaría General
Corporación Autónoma Regional de Risaralda-CARDER
Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010054352 del 22 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"1. A. INGRESO POR SOBRETASA AMBIENTAL E INTERESES DE LOS CONTRIBUYENTES

1. Según la Resolución No. 593 del 11 de diciembre de 2018, establece en el numeral 2 SOBRETASA AMBIENTAL 2.1 Liquidación y recaudo del impuesto predial y sobretasa ambiental lo siguiente: "...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".

El registro por parte de las CAR del valor liquidado certificado por los Municipios por sobretasa ambiental con un débito a la cuenta 131126 y un crédito a la cuenta 411060 y posteriormente el registro del valor recaudado reportado por los Municipios con un débito a la cuenta 138410 y un crédito 131126; genera para las CAR un registro de ingresos por mayor valor a lo recaudado en la vigencia de la causación y donde su recaudo se generará en varias vigencias posteriores. Esto genera para las CAR un incremento significativo en el valor de los ingresos y consecuentemente un incremento al valor de la cartera, donde el recaudo de esta cartera no es responsabilidad de las CAR y dependemos de la gestión de cobro de los Municipios.

La anterior situación genera para las CAR realizar el cálculo de deterioro sobre el concepto de sobretasa ambiental, igualmente incrementando drásticamente el deterioro de las CAR y afectando los gastos en el estado de resultados.

Este efecto en los estados financieros de las CAR ocasionará en un mediano plazo un desequilibrio financiero en los ingresos y gastos de la Entidad, así mismo un incremento importante en la cartera por sobretasa ambiental que crecerá proporcionalmente a la cartera de los municipios por este concepto.

Para el caso de la CARDER para el año 2019, se reconoció \$9.000 millones de pesos por ingresos de sobretasa ambiental por el valor liquidado y \$6.000 millones de ingresos por concepto de intereses a cargo del contribuyente por parte de 1 solo municipio; esto afectó significativamente el estado de resultados en el componente de ingresos generando un excedente en el resultado del período. Así mismo, incrementó el valor de la cartera en un 56% y por consiguiente el valor del activo de la Entidad.

En la vigencia 2021, la cartera de este Municipio continúa siendo un valor significativo y a la fecha presenta una edad de más de 360 días y debe ser deteriorada. El cálculo de deterioro al 31 de marzo de 2021 de esa sola cartera presenta un deterioro de \$1.400 millones.

Por lo anteriormente expuesto.

SOLICITUD:

Solicitamos evaluar esta situación para las CAR y el impacto financiero que tendrá en el gasto de deterioro progresivamente y que será cartera que seguirá envejeciendo y que las CARS no tienen control directo de recaudo sobre esta cartera, ya que es un recaudo por un tercero (Municipios).

¿Podrían excluirse estos conceptos de cartera del cálculo de deterioro que se debe realizar?

Evaluar por parte de la CGN el impacto financiero de la Res. 593 de 2018 en las CARS, ya que cuando se analiza la cartera registrada en la cuenta 131126 es un activo que por norma los Municipios deben de causar en consecuencia lo deben causar las CAR pero que estas últimas no tienen el control sobre ese activo"

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 y sus modificaciones en sus capítulos I. Activo y IV. Ingresos, indica 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

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 entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

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

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

25. 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

26. 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.

(...)

1.4.2. Medición

29. Los ingresos por retribuciones, aportes sobre la nómina y rentas parafiscales se medirán por el valor determinado en las liquidaciones privadas, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los usuarios y en otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de la entidad." (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Procedimiento Contable Para El Registro del Porcentaje Ambiental, la Sobretasa Ambiental y el Porcentaje de la Tasa Retributiva o Compensatoria, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 593 de 2018, establece:

"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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Sobre el particular, es preciso señalar que para el reconocimiento de los hechos económicos es preponderante la aplicación de los criterios determinados en la regulación contable expedida por la CGN, es decir, si se cumplen las condiciones para el reconocimiento de un elemento de los estados financieros (activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto y costo), este deberá reconocerse. En este sentido la entidad deberá continuar aplicando el Procedimiento Contable Para El Registro del Porcentaje Ambiental, la Sobretasa Ambiental y el Porcentaje de la Tasa Retributiva o Compensatoria, incorporado por la Resolución 593 de 2018.

Ahora bien, como lo indica la norma de Cuentas por cobrar, este tipo de activos, con posterioridad al reconocimiento, se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. En consecuencia, si la entidad realiza la estimación de deterioro de manera individual, debe verificar, por lo menos al final del periodo contable, si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los

pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias; o si la entidad realiza la estimación de deterioro de manera colectiva, deberá hacerlo por medio de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición.

Teniendo en cuenta que esta norma no contempla excepciones, todas las cuentas por cobrar, en caso de presentar indicios serán objeto de estimaciones de deterioro del valor, incluyendo las cuentas por cobrar relacionadas con la sobretasa ambiental.

CONCEPTO No. 20211100092471 DEL 18-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cuentas por cobrar y sus intereses de mora, que se encuentran en proceso de cobro coactivo. Determinación de los flujos de efectivo para el cálculo de deterioro de valor de las cuentas por cobrar.

Doctor
ANDRÉS DAVID NONTIEN NÚÑEZ
Contratista
Grupo de Ejecución de Estrategia del Sector Extractivo
Ministerio de Minas y Energía
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100054382, el 04 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el desarrollo de la auditoría realizada por la contraloría para la vigencia 2020, observo que el ministerio no estaba realizando el reconocimiento de las cuentas por cobrar de intereses mora-torios que se encuentran en proceso de cobro coactivo, a lo cual la entidad argumento que no se realizaba dicho reconocimiento por que no es probable que los flujos de efectivo ingresen a la entidad, pues dependen de la resolución de un proceso de cobro coactivo.

Se toma en consideración, que en algunos casos estos intereses son condonados según los acuerdos de pago realizados, lo cual implica que los flujos de efectivo por intereses de mora en estos casos no ingresan a la entidad. Además, las cuentas por cobrar que están en procesos de cobro coactivo, no es posible de determinar la fecha en la cual ingresarán los recursos a la entidad, hasta que no se tiene un acuerdo de pago o una sentencia definida.

Por lo anterior el ministerio tiene establecido en su política contable que los intereses son registrados como activos contingentes, al igual que las cuentas por cobrar que se encuentran en cobro coactivo y que no se tiene la certeza de que los flujos de efectivo ingresen a la entidad.

Solicitamos conceptuar cual es el tratamiento contable que se debe seguir para el registro de cuentas por cobrar que se encuentran en proceso de cobro coactivo.

Cuál es el tratamiento contable que se debe seguir para el registro de intereses de mora de cuentas por cobrar que se encuentran en cobro coactivo.

Que mecanismos podría utilizar la entidad a la hora de realizar el cálculo de deterioro de valor de cuentas por cobrar que presentan indicios de deterioro, específicamente para la estimación de los flujos de efectivo que se esperan recibir en el futuro. Tener en cuenta que las cuentas por cobrar del Ministerio corresponden a contribuciones, multas, sanciones, saldos a favor de recursos entregados en administración, fallos a favor en demandas judiciales entre otras de este tipo.”

CONSIDERACIONES

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

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

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 167 de 2020, define:

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

76. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas

cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

(...)

78. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana presentando, en las notas a los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la presentación en las notas a los estados financieros puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. Dicha presentación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la presentación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera de la entidad.

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 218 de 2020, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES (...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

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

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas

partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, mediante el Concepto N° 20211100001541, del 4 de febrero de 2021, la CGN concluyó sobre el tratamiento contable de los intereses de mora:

“De conformidad con el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015, 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.

En este sentido, la entidad deberá efectuar el registro de los intereses moratorios, cuando se hayan 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, para lo cual se 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 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. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que:

A. Sobre el tratamiento contable de las cuentas por cobrar que se encuentran en proceso de cobro coactivo y sus intereses de mora:

El Marco Conceptual establece unos criterios de reconocimiento de los hechos económicos, dentro de los cuales se encuentra la probabilidad, que hace referencia al grado de certidumbre que se tiene, con base en la información disponible en la fecha de reconocimiento, de que el hecho económico pueda generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros. Asimismo, dicho Marco Conceptual define los activos como aquellos recursos controlados por la entidad, resultado de sucesos pasados, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

En este sentido, si un hecho económico cumple con los requerimientos de un activo, se debe reconocer como tal, siempre que se tenga un grado de certeza razonable acerca de la obtención del potencial de servicio o la generación de beneficios económicos asociados al recurso en cuestión.

Aunado a lo anterior, la norma de Cuentas por cobrar define que se deben reconocer en esta categoría del activo 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.

Adicionalmente, en virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar reconocidas, cuando expiren los derechos, se renuncie a ellos, o los riesgos y los beneficios inherentes al activo se transfieran. Igualmente, se debe proceder a la Depuración contable permanente y sostenible que trata el numeral 3.2.15. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, cuando, entre otras cosas, los bienes y derechos no se pueden hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva.

En este sentido, cuando las cuentas por cobrar se encuentran en proceso de cobro coactivo, deben seguir reconociéndose en los estados financieros, hasta que se configure una causal para su baja en cuentas. Por ejemplo, al no poder hacer efectivos los derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

Ahora bien, como el proceso de cobro coactivo implica que el deudor ha incumplido con los pagos pactados, la entidad debe realizar la estimación del deterioro de valor de estas cuentas por cobrar, de conformidad con lo señalado en el numeral 2.4. Medición posterior, de la norma de Cuentas por cobrar, y lo contenido en su manual de políticas contables sobre la manera y método de estimación de este.

Por otra parte, en relación con los intereses de mora de estas cuentas por cobrar, la entidad debe atender lo concluido por este despacho en el Concepto adjunto N° 20211100001541, del 4 de febrero de 2021.

En todo caso, si la entidad ha dejado de reconocer cuentas por cobrar o intereses de mora de periodos anteriores que cumplen los criterios para su reconocimiento, en atención a lo concluido en este numeral, deberá realizar la corrección del error, mediante el reconocimiento de la partida respectiva contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Posteriormente, si este error es material, deberá realizar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

B. Sobre el cálculo del deterioro de valor de las cuentas por cobrar de manera individual:

En atención a la norma de Cuentas por cobrar, la medición posterior de las cuentas por cobrar corresponde al costo menos cualquier disminución por deterioro de valor. Para el cálculo del deterioro, la entidad puede optar por dos maneras: la individual y la colectiva.

En atención a la información suministrada en su consulta, se desarrollan conclusiones sobre la manera individual, la cual contempla las proyecciones de flujos de efectivo futuros:

De conformidad con el párrafo 6 de la norma mencionada, al menos al final del periodo contable, la entidad debe verificar si existen indicios de deterioro de sus cuentas por cobrar originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. En este sentido, es importante señalar que los incumplimientos de pago o el desmejoramiento de las condiciones crediticias deben ser hechos ocurridos durante el periodo contable y, por lo tanto, la entidad no puede tener en cuenta los incumplimientos de pago o el desmejoramiento de las condiciones crediticias que se espera ocurran en periodos posteriores, así se trate de un futuro próximo a la fecha de presentación de los estados financieros.

Para aquellas cuentas por cobrar con indicios de deterioro, la entidad debe realizar el cálculo del deterioro de valor de la siguiente manera:

i) Proyectar los flujos de efectivo futuros que espera obtener de la cuenta por cobrar, teniendo en cuenta los hechos incurridos de incumplimiento de pago o desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor. Por lo que estos flujos de efectivo ya no corresponderán a los inicialmente pactados, sino que se deben ajustar al plazo, cuota o tasa de interés, según cada caso, que reflejen las nuevas condiciones esperadas por la entidad sobre esta cuenta por cobrar. No obstante, estos ajustes no pueden incorporar los efectos de futuras pérdidas crediticias, sino que tendrán en cuenta únicamente, se reitera, los incumplimientos de pago o desmejoramientos de las condiciones crediticias del deudor ocurridos durante el periodo contable para el que se realiza la estimación del deterioro de valor.

ii) Identificar la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos, en atención a las nuevas condiciones de la cuenta por cobrar.

iii) Determinar el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados en el numeral i), utilizando como tasa de descuento la identificada en el numeral ii).

iv) Comparar el valor presente determinado en el numeral iii) con el valor en libros de la cuenta por cobrar objeto de estimación de deterioro. Si el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados es mayor al valor en libros, la entidad no deberá realizar registro alguno. Por el contrario, si el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados es menor al valor en libros, la entidad deberá reconocer una pérdida por deterioro de valor, por la diferencia entre estos dos.

CONCEPTO No. 20211100093441 DEL 23-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de cuotas partes por cobrar cuando la entidad beneficiaria es diferente a la entidad que tiene la obligación del pago del pasivo pensional.

Doctor
CESAR AUGUSTO AMÓRTEGUI FUENTES
Coordinador Grupo de Contabilidad
Ministerio de Transporte
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010055062 el 7 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Con los decretos 2281 y 2282 de diciembre de 2019 se hizo la entrega a la UGPP: “la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP asumirá la función pensional: y la administración de la nómina de los pensionados del Instituto Nacional de Transporte y Tránsito -INTRA.”

En los artículos 2.2.10.44.3 decreto 2282 de dic 2019 y artículo 2.2.10.43.3 del decreto 2281 de diciembre de 2019 sobre las cuotas partes pensionales reconocidas con anterioridad, quedan a cargo del Ministerio de Transporte.

Artículo 2.2.10.44.3. Cuotas partes pensionales. La administración de las cuotas partes pensionales por cobrar y por pagar reconocidas con anterioridad a la fecha de traslado de la nómina a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social -UGPP, estarán a cargo del Ministerio de Transporte.

Las cuotas partes pensionales por cobrar y por pagar reconocidas con posterioridad al citado traslado, serán administradas por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social -UGPP y su pago se efectuará a través del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional -FOPEP.

PARÁGRAFO 1. Para estos efectos, se entenderá como cuotas partes previamente reconocidas, aquellas que hayan sido determinadas desde el acto administrativo de reconocimiento pensional inicial, sin perjuicio de las modificaciones de que sea objeto dicha prestación.

PARÁGRAFO 2. Los recursos que sean recaudados por el Ministerio de Transporte por concepto de cuotas partes pensionales, deben ser girados a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y dispuestos en la cuenta respectiva...”

Consultando documento de la CGN: IMPLEMENTACIÓN DE LA RESOLUCIÓN No. 195 DEL 3 DE DICIEMBRE DE 2020 EN EL SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACIÓN FINANCIERA (SIIF) NACIÓN: “1.5.1 Cuotas partes de pensiones por cobrar...1.5.1.2 Causación de las cuotas partes de pensiones por cobrar y los intereses de mora, en el punto que dice...Ahora bien, cuando los recursos de las cuotas partes de pensiones no sean a favor de la entidad que tiene a su cargo la obligación pensional, la entidad que va a recibir los recursos... registra el derecho por las cuotas partes por cobrar y acredita el ingreso por las cuotas partes de pensiones”

Por lo anteriormente mencionado, nos permitimos solicitar concepto u orientación sobre el registro contable de estas cuotas partes pensionales por cobrar. Nuestra pregunta va dirigida a:

1) Dado que quedó a cargo del MT el cobro de estas cuotas partes pensionales y los pensionados sobre los cuales se cobran estas cuotas partes se entregaron a la UGPP (quien paga la nómina de pensionados por disposición legal). ¿Cuál es la contabilización para este Ministerio de las cuotas pensionales por cobrar?

2) En el caso, que por razones de orden interno, el acto administrativo expedido por el Ministerio de transporte para el cobro de estas cuotas partes pensionales sea expedido con fecha de la vigencia 2021, siendo el periodo de cobro a que se refiere es la vigencia 2020, cuál sería la contabilización de las cuotas partes por cobrar?”

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian actualizado mediante la Resolución 195 de 2020, respecto de las cuotas partes dispone:

“(…)

3. NÓMINA DE PENSIONADOS Y CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR

(…)

3.3. Causación de cuotas partes de pensiones por cobrar

(…)

Cuando los recursos de las cuotas partes de pensiones no sean a favor de la entidad que tiene a su cargo la obligación pensional, la entidad que va a recibir los recursos (por ejemplo, la SFC o el FPSFN) debitará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480803-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

El valor de los intereses de mora causados sobre cuotas partes de pensiones por cobrar se registrará debitando la subcuenta 138435-Intereses de mora de la subcuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480233-Intereses de mora de la subcuenta 4802-FINANCIEROS.

3.4. Recaudo de cuotas partes de pensiones por cobrar

Con el recaudo de las cuotas partes de pensiones, la entidad beneficiaria debitará 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, según sea el caso, y acreditará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones o la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, según corresponda. Si el recaudo se realiza a través de una tesorería centralizada, la entidad beneficiaria y la tesorería centralizada aplicarán lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCLUSIONES

En relación con las cuotas partes de pensiones por cobrar, según lo dispuesto en el Procedimiento para el reconocimiento de los hechos relacionados con el pasivo pensional y, considerando que son cuotas partes por cobrar reconocidas con anterioridad al traslado del pasivo pensional a la UGPP, el ministerio reconocerá un débito en la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480803-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Como el recaudo se realiza a través de la tesorería centralizada, al tener conocimiento del mismo, la entidad debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 138408-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Por su parte la tesorería centralizada debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito en la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Este procedimiento aplica siempre que se causen las cuotas partes por cobrar con independencia del período contable al cual se refieran.

CONCEPTO No. 20211100095271 DEL 26-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de la Retención Tributaria Chilena

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

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010055702 el 12 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Mediante Contrato Interadministrativo de compraventa de acciones N°7.007 – 2021 de 11 de agosto de 2021, se formalizó la enajenación a la empresa Ecopetrol S.A de la participación accionaria que la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) tenía en Interconexión Eléctrica S.A (ISA), y que consistió en la venta de 569.472.561 acciones por un precio de compra base de \$ 25.000 por acción, para un total de \$ 14.236.814.025.000,00, por todas las acciones en venta.

Así las cosas, a continuación se presenta el registro contable efectuado en el mes de agosto de 2021:

Código	Descripción	Debe	Haber
138416001	Enajenación de activos	14.236.814.025.000,00	0,00
122704001	Sociedades de economía mixta	0,00	7.169.127.486.833,20
138414001	Dividendos y participaciones por cobrar	0,00	371.011.373.491,50
314802002	Inversiones en sociedades de economía mixta - pérdidas (db)	0,00	43.567.694.096,70
480832001	Ganancia por baja en cuentas de inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos	0,00	6.653.107.470.578,60
Sumatoria		14.236.814.025.000,00	14.236.814.025.000,00

Lo anterior, considerando la siguiente información:

- El valor de la enajenación por \$14.236.814.025.000,00
- El costo de la inversión en ISA registrado por el MHCP por \$7.169.127.486.833,20

- Los dividendos por cobrar a ISA por valor de \$371.011.373.491,50 y que según lo señalado en el Contrato Interadministrativo, debido a que el cierre ocurrió el 20 de agosto de 2021, dichos dividendos pertenecerían al comprador de las acciones, es decir Ecopetrol.
- El valor de la pérdida por la aplicación del método de participación patrimonial de inversiones en controladas que tenía registrada el MHCP por su participación en ISA, por la suma de \$43.567.694.096,70
- El valor neto de la ganancia por baja en cuentas de inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, por la suma de \$6.653.107.470.578,60

Ahora bien, adicional a lo anterior, el Contrato Interadministrativo contempló la liquidación y pago en el mes de septiembre de 2021 de la denominada “Retención Tributaria Chilena”, en los siguientes términos:

(a) Las Partes reconocen y acuerdan que la Retención Tributaria Chilena tiene como único propósito dar cumplimiento a la obligación legal del Comprador de realizarla y que la misma se dará a cuenta o como crédito en contra del impuesto pagadero en la República de Chile por el vendedor en su calidad de responsable primario y sujeto de derecho del mismo sobre la ganancia de capital por la venta indirecta de las Compañías adquiridas Chilenas como resultado del Cierre de la Transacción (el “Impuesto por Ventas Indirectas en Chile”)

(b) La Retención Tributaria Chilena será determinada por el Vendedor, en pesos chilenos conforme a la letra b) del numeral 3 del artículo 58 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta de Chile, contenida en el artículo 1 del Decreto Ley No. 824 de 1974 y se convertirá a USD a la tasa de cambio observada por el Banco Central de Chile al cierre del mercado el Día Hábil inmediatamente anterior a la Fecha de Cierre (la “Retención Tributaria Chilena”)

(c) El Vendedor le informará al Comprador el monto equivalente a la Retención Tributaria Chilena, en USD el día inmediatamente anterior a la Fecha de cierre. El vendedor deberá también informar, dentro de los cuatro (4) Días Hábiles siguientes a la Fecha de Firma, la parte del Precio de Compra Final correspondiente a las Compañías Chilenas Adquiridas, el costo tributario deducido y su forma de determinación, la tasa de impuesto utilizada (35%) y el Valor del Impuesto por Ventas Indirectas en Chile y cualquier otra información que razonablemente le solicite el Comprador. Para dar cumplimiento a lo anterior, las Partes acordarán, entre la Fecha de Firma y la Fecha de Cierre, el formato que utilizarán para la entrega de esta información.

(d) Dentro del mes siguiente a aquél en que ocurra la Fecha de Cierre, el Vendedor, el Comprador y las Compañías Chilenas Adquiridas, cada una de manera independiente, deberán presentar una declaración informativa ante la Autoridad Gubernamental competente en Chile, reflejando toda aquella información requerida a estos efectos, contenida en el formulario número 1921 o aquel que lo reemplace. Si el Comprador informa al Vendedor, con una antelación de por lo menos tres (3) Días Hábiles, que va a presentar la declaración del impuesto a las Ventas Indirectas en Chile con el Formulario 50, las Partes deberán presentar el Formulario 1921 a más tardar en la misma fecha de presentación del Formulario 50 informada por el Comprador. Las Partes cooperarán mutuamente con el fin de que cada una de las declaraciones informativas a ser presentadas por el Vendedor, el Comprador y las Compañías Chilenas Adquiridas sean consistentes entre sí y con el Formulario que corresponde.

(e) El Comprador preparará y presentará la declaración de la Retención Tributaria Chilena y la pagará, utilizando para el efecto el formulario que sea aplicable según la fecha de presentación. El Comprador remitirá el correspondiente comprobante de la declaración y pago de la Retención Tributaria Chilena al Vendedor dentro de los quince (15) Días Hábiles siguientes a la fecha de presentación del correspondiente formulario. El Vendedor prestará la colaboración que sea razonablemente requerida por el Comprador para que éste pueda cumplir con las obligaciones previstas en este numeral, y realizará sus Mejores Esfuerzos para obtener lo más pronto posible después de la Fecha de Firma, la autorización especial para que el Comprador pueda pagar la Retención Tributaria Chilena en USD, ante la Autoridad Gubernamental competente en Chile.

(f) Sin perjuicio de cualquier otra obligación prevista en la legislación tributaria chilena, las únicas obligaciones del Comprador respecto de la entrega de la Retención Tributaria Chilena serán las expresamente previstas en los literales (d) y (e).

De conformidad con lo anterior, de manera atenta se consulta:

a. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de la referida retención, la cual fue pagada por Ecopetrol con cargo al valor de la venta de las acciones y que ascendió a \$ 610.867.014.829 (Valor venta consignado al Ministerio = 14.236.814.025.000,00 – 610.867.014.829 = \$13.625.947.010.170,8)?

b. ¿Con el referido tratamiento debería reducirse la utilidad registrada en el mes de agosto de 2021 en la cuenta 480232 - Ganancia por baja en cuentas de inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, ¿y que consolidó el efecto de todos los conceptos asociados a la operación?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA y 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, lo siguiente:

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

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

66. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP)

mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, así: “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.”

En lo referente a la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, el CGC la describe así: “Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, atendiendo la esencia económica independientemente de la forma legal que da origen a los mismos. De esta manera, en la medida que se cuente con la información necesaria y se cumplan los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las entidades deben incorporar todos los hechos económicos en la información financiera.

Así las cosas, en relación con la Retención Tributaria Chilena que, según su comunicado, le corresponde asumir al MHCP por la venta de las acciones que poseía en ISA, a este le corresponde registrar un gasto por concepto de impuesto, para lo cual debitará la subcuenta 512090-Otros impuestos, contribuciones y tasas de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y acreditará la subcuenta 244027-Impuestos, contribuciones y tasas en el exterior de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Por lo tanto, el valor de la utilidad neta será el resultado de registrar: el valor de la venta y como contrapartida, los saldos de las cuentas de Inversiones, dividendos por cobrar, patrimonio (por la pérdida en la aplicación del método de participación patrimonial de inversiones en controladas) y la cancelación del pasivo antes registrado por el valor de la retención que Ecopetrol descontó del valor a girar al MHCP.

En este sentido, el MHCP debe efectuar el ajuste correspondiente, de modo que la contabilidad presente el gasto por impuesto, y la utilidad neta correcta por la operación de venta de las acciones.

CONCEPTO No. 20211100098571 DEL 02-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Beneficios a los empleados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los mayores valores pagados a los funcionarios docentes en un periodo anterior.

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTES
Subdirección de Contaduría
Gobernación del Valle del Cauca
Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010055832 el 13 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“ (...)

Teniendo en cuenta lo contemplado en el numeral 15.1 de la precitada norma, el Departamento del Valle del Cauca realiza el Pago del personal docente y administrativo de las instituciones educativas públicas, las contribuciones inherentes a la nómina y sus prestaciones sociales, no obstante, en la dinámica operativa de la entidad se han realizado pagos por mayor valor a algunos funcionarios docentes por inexactitud en la liquidación de la nómina, cifras que posteriormente son consignadas por los terceros en una la cuenta bancaria donde ingresan los recursos del SGP girados por el Ministerio de Educación.

Esta dinámica ha generado dificultades en el momento de realizar seguimiento a las partidas e identificar los pagos de estos terceros. Que afectan la conciliación bancaria y el informe que rinde al Ministerio de Educación respecto al uso de los recursos.

Desde el punto de vista contable y presupuestal se afecta el ingreso por concepto de recursos del SGP de Educación; toda vez, que los giros del Ministerio de Educación, los reintegros realizados por los funcionarios docentes y los rechazos de pago reportados por la entidad bancaria, ingresan a la cuenta maestra del Sistema General de Participaciones de Educación.

Es importante resaltar que el gasto se ejecuta contable y presupuestalmente en un periodo; no obstante, el mayor valor pagado se identifica en periodos siguientes, lo que implica que el reintegro de nómina del funcionario ingrese a la entidad

en periodos diferentes al de causación de nómina situación que no ocurre con los rechazos de pago por parte de la entidad bancaria los cuales se reportan en el mismo periodo en que ocurren.

Por lo anterior elevo consulta a esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva emitir concepto señalando lo siguiente:

- 1. ¿Cuál es la dinámica contable que debe aplicar el Departamento del Valle en los siguientes casos?:*
 - a. En el registro del mayor valor pagado en la nómina de los funcionarios docentes que generalmente se descubre en periodos posteriores.*
 - b. En el reintegro de la nómina por concepto de devolución del mayor valor pagado por parte de los funcionarios docentes.*
 - c. En el rechazo de los pagos de nómina efectuados por la entidad bancaria.*
- 2. Desde el punto de vista de seguimiento de las partidas de reintegros de nómina es factible recibir los reintegros de nómina en la misma cuenta maestra donde se reciben los giros del Sistema General de Participación ¿cuál es su recomendación al respecto?”*

Mediante llamada telefónica, la doctora Leidy Fernanda Murillo Ocoró, profesional universitario de la Gobernación del Valle del Cauca, indica que en algunas circunstancias el banco rechaza los pagos realizados a los funcionarios docentes, al encontrar que el número de la cuenta no está registrada en la entidad financiera, o no corresponde al del destinatario.

Con el rechazo de la transacción, la entidad procede a verificar y corregir la información para efectuar nuevamente la consignación del docente.

CONSIDERACIONES

Al respecto, me permito manifestar que el artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 218 de 2020, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

- a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o
- b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

(...)

5.1.2. Medición

7. El pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo se medirá por el valor de la obligación derivada de dichos beneficios, después de deducir cualquier pago anticipado si lo hubiera.

(...)

CAPITULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

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

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

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1. ¿Cuál es la dinámica contable que debe aplicar el Departamento del Valle en los siguientes casos?:

a. En el registro del mayor valor pagado en la nómina de los funcionarios docentes que generalmente se descubre en periodos posteriores.

En atención al numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, los pagos por mayor valor efectuados por la entidad a algunos funcionarios docentes configuran un error que se debe corregir 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 correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En todo caso, con posterioridad a la corrección del error, la entidad debe 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.

b. En el reintegro de la nómina por concepto de devolución del mayor valor pagado por parte de los funcionarios docentes.

Previo al reconocimiento de la consignación efectuada por el funcionario docente, se debe registrar la cuenta por cobrar, y como contrapartida, el patrimonio de la entidad.

En ese sentido, el reintegro por parte del funcionario docente se debe registrar mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

c. En el rechazo de los pagos de nómina efectuados por la entidad bancaria.

La entidad debe continuar manteniendo reconocido el pasivo a nombre del funcionario docente, en la subcuenta y cuenta que concierna del grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Una vez se realice nuevamente el pago y el banco lo apruebe, la entidad debe cancelar el pasivo mediante un débito en la subcuenta y cuenta que concierna del grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Pregunta 2. Desde el punto de vista de seguimiento de las partidas de reintegros de nómina es factible recibir los reintegros de nómina en la misma cuenta maestra donde se reciben los giros del Sistema General de Participación ¿cuál es su recomendación al respecto?

Nos permitimos informarle que la CGN no es competente para pronunciarse sobre las operaciones permitidas en la cuenta maestra donde se reciben los giros del Sistema General de Participación (SGP), razón por la cual, este asunto fue trasladado a la Dirección de Apoyo Fiscal (DAF) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011.

CONCEPTO No. 20211100102711 DEL 09-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento, deterioro y baja en cuentas de las cuentas por cobrar

Doctor
JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE
Coordinador Grupo de Contabilidad
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010059972 el 03 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo con las observaciones presentadas, por la Oficina de Control Interno del ICBF, en relación con registros contables de cuentas por cobrar en el ICBF donde indican que hay subestimación en las cuentas concursales, y que se deben llevar a las cuentas de orden deudoras, por no existir acuerdo de pago.

El ICBF, en cumplimiento al manual de políticas contables del ICBF bajo el marco normativo para entidades de gobierno, y el reglamento de cartera resolución 5003 de 2020, tiene establecido lo siguiente:

En cuanto a la Política Contable, el Reconocimiento, Medición Y Revelación de Los Elementos Que Constituyen Los Estados Financieros, el numeral 4.1.6.2. enuncia lo siguiente “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.” (Negrilla y subrayado fuera de texto).

De igual manera, la política contable en el numeral 4.2.1.3. Cuentas por Cobrar, en medición posterior, define lo siguiente:

(...)

“Para el caso de la cartera que se encuentra reglamentada por la Ley 1066 de 2006 y reglamento interno de cartea del ICBF y la cartera de procesos concursales contemplada en la ley 550 de 1999, Ley 116 de 2006 y el Estatuto Financiero así mismo todos los procesos de cartera adelantados por la Oficina Asesora Jurídica “coactivo” se realizará deterioro de forma porcentual tomando como referencia el término usado para la prescripción de cartera en un término de 5 años, es decir será del 20% para el primer año, 40% segundo año, 60% tercer año, 80% en el cuarto año y el 100% para igual o superior a 5 años, contados a partir de la fecha de ejecutoria para los procesos coactivos y para procesos concursales a partir de la fecha de ejecutoria o fecha de Resolución de determinación de existencia de la obligación, la que se presente primero” (Subrayado fuera de texto)

• El artículo 57 del reglamento de cartera resolución 5003 de 2020, establece las causales para el ajuste de la cartera:

- Prescripción de la acción de cobro
- Costo – Beneficio
- Pérdida de fuerza ejecutoria del acto que fundamenta el cobro
- Remisión Art. 820 ET
- Inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada

Así mismo atendiendo a lo mencionado en el concepto No. 20211100002681 del 17-02- 2021 de la CGN, en el cual concluye “habrá lugar a la baja en cuentas cuenta por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se declara prescripción de los derechos, cuando caduca la acción de cobro, o cuando de la evaluación de la situación económica del deudor se desprenda que no es viable realizar el mismo...” y solo nos menciona en una situación de precariedad o pobreza.

En consecuencia registrar los procesos concursales en cuentas de orden como se propone, implicaría una baja en cuenta de balance, teniendo en cuenta que para dar de baja una cuenta por cobrar en el ICBF debe estar enmarcada dentro de las 5 causales establecidas en la resolución 5003 de 2020, no puede darse de baja una cuenta por cobrar que los derechos a flujos futuros cuando no han expirado, no se ha renunciado a ellos y los riesgos no se han trasladado o transferido, consecuencia de registrarlo en cuentas de orden podría generar un gasto excesivo en la cuenta 580423 perdida por baja en cuentas por cobrar, afectando o disminuyendo el patrimonio de la entidad, en tal sentido es prudente mantenerse registrado como un activo real en cuenta de balance, una vez el agente liquidador realice la distribución de los remanentes que quedaron debe realizar el registro respectivo de la entrada de recursos o disminución de ellos en el estado de resultados.

Es de aclarar que la cuenta contable 138516, contiene los procesos que se encuentran en cobro coactivo, procesos demandados ante el contencioso administrativo, y procesos concursales, que al mes de agosto suman \$15.381 millones.

De acuerdo con lo expuesto, se considera que no habría lugar subestimación en cuentas concursales

Por lo anterior se solicita a la Contaduría General de la Nación, se indique el registro correcto de cuentas por cobrar cuando estas no tengan un acuerdo de pago.”

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y

actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

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

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

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

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

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración.” (Subrayado fuera de texto.)

Respecto a la regulación contable, el numeral 2 del Capítulo I. de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 533 de 2015, y actualizadas según la Resolución 218 de 2020, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo

del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 080 de 2021, establece:

“1. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR LA ENTIDAD EN CONTRA DE TERCEROS

1.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

(...)

Para los derechos reconocidos por la entidad sobre los cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la Norma de cuentas por cobrar.” (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, establece lo siguiente, respecto a depuración contable permanente y sostenible:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

En consonancia con lo anterior, el hecho de no celebrar acuerdos de pago respecto a las acreencias representadas en las cuentas por cobrar, no implica *per se* que las mismas deban darse de baja, por cuanto para que pueda proceder la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, debe tratarse de derechos que, entre otras circunstancias: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) constituyen saldos menores que, de acuerdo con lo establecido por la Sala de Consulta Civil del Consejo de Estado, son aquellos montos de cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio se desprende que su cobro le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad; v) o se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia demostrada o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

Asimismo, tampoco es procedente registrar en cuentas de orden dichos derechos ni los derechos sobre los cuales se están llevando a cabo procesos judiciales, de cobro coactivo o concursales, por cuanto mediante dichos procesos se pretende el pago de la acreencia y no su declaración. Así pues, cuando finalicen dichos

procesos y se obtenga el pago o un acuerdo de pago, en la medida en que se obtenga el flujo financiero, se deberá ajustar la cuenta por cobrar.

Es pertinente aclarar que si ha existido evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar han debido ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en el apartado de medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar.

Lo anterior teniendo en cuenta que la realización del deterioro de las cuentas por cobrar no debe estar en función del tiempo transcurrido desde el momento del reconocimiento de las mismas, sino de las dificultades para su recaudo.

Ahora bien, en atención a que en su consulta menciona que en el concepto CGN N° 20211100002681 del 17-02-2021 sólo se mencionaron las situaciones de prescripción de los derechos, caducidad de la acción de cobro y precariedad o pobreza, es preciso manifestar que dicha consulta se resolvió en dichos términos por cuanto sobre esas situaciones específicas se consultó expresamente; y de igual forma, se le aclaró al consultante que no eran las únicas circunstancias viables para la realización de la baja en cuentas de las cuentas por cobrar.

CONCEPTO No. 20211100112811 DEL 21-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos fiscales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento y deterioro de cuentas por cobrar por concepto de Impuesto sobre vehículos automotores.

Doctora
MARÍA CENEIDA ROTAVISTA BURITICA
Contadora Departamental
Gobernación de Risaralda
Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010061032 el 09 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de garantizar un adecuado registro contable de las cuentas por cobrar (cartera) de impuestos de vehículos y el deterioro de valor de la misma, El Departamento de Risaralda eleva consulta para lo cual se permite realizar las siguientes precisiones:

En el Departamento de Risaralda por concepto de impuestos de vehículos automotores se genera de manera mensual tres reportes a saber:

1) Impuesto Sobre Vehículos Automotores-Vigencia Actual sin acto administrativo: En este caso se encuentran incluidos los impuestos causados y que no han sido determinados aun por la Administración con acto administrativo en firme; se encuentra en trámite.

Los valores se registran en cuentas de orden-activos contingentes, dado que no se dispone de un documento que preste mérito ejecutivo y por tanto no existe derecho de cobro todavía, toda vez, que se encuentra en trámite el procedimiento previo para la expedición del acto administrativo que crea la obligación.

2) Impuesto Sobre Vehículos Automotores-Vigencias Anteriores, con acto administrativo proferido en la vigencia actual: En este grupo se encuentran incluidos las obligaciones generadas por impuesto sobre vehículos automotores causados en vigencias anteriores y con liquidación oficial de aforo generada y notificada en la vigencia actual.

En este caso, se reconoce el valor contenido en las liquidaciones en la cuenta por cobrar de vigencia actual 130533050105 vs el ingreso 4105330105, de manera global, dado que ya existe un acto administrativo en firme, el cual genera derecho de cobro para el Departamento.

3) Impuesto Sobre Vehículos Automotores-Cartera Vigencias Anteriores, con actos administrativos de vigencias anteriores, corresponde a la cartera que ya se encuentran reconocida en los estados financieros del Departamento desde vigencias anteriores, la cual es reclasificada de la cuenta 130533050105 a la cuenta 1385143302, en este caso esta cartera pasa a ser base de deterioro de acuerdo a los parámetros de calificación para determinar la cartera de difícil recaudo.

CONSULTA:

- 1. ¿Según lo expuesto anteriormente, se debe registrar en los estados financieros como cuentas por cobrar aquellas pertenecientes al grupo 1? ¿A sabiendas de que todavía no existe acto administrativo que contenga el valor de la obligación?*
- 2. ¿Se debe realizar deterioro de cartera sobre los casos contemplados en el Numeral 2, a sabiendas de que el acto administrativo que contempla la obligación quedó en firme en la vigencia actual? ¿O si por el contrario el deterioro de cartera se debe aplicar sobre los casos relacionados en el numeral 3, teniendo en cuenta que estas obligaciones ya se encuentran contemplados como cartera de vigencias anteriores en los estados financieros?”*

CONSIDERACIONES

Los artículos 87, 98 y 99 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), establecen:

“ARTÍCULO 87. FIRMEZA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos
5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.”

De otra parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 167 de 2020, en el numeral 6.1.1. Activos establece:

“6.1.1. Activos

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

que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

(...)” (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, actualizadas según la Resolución 218 de 2020, establece en las normas de Cuentas por cobrar e Ingresos de transacciones sin contraprestación:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de

los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

3. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

4. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. ¿Según lo expuesto anteriormente, se debe registrar en los estados financieros como cuentas por cobrar aquellas pertenecientes al grupo 1? ¿A sabiendas de que todavía no existe acto administrativo que contenga el valor de la obligación?

El reconocimiento del derecho por concepto de impuestos se debe realizar cuando se cumplan los criterios para el reconocimiento de un activo, esto es, que correspondan a recursos controlados de los cuales se espera obtener 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, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, la capacidad para negar 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.

Así mismo, el reconocimiento de dicho derecho procede cuando este cumpla con los requerimientos de las normas de: (i) Cuentas por cobrar, al configurarse un derecho que da lugar a la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento; (ii) Ingresos de transacciones sin contraprestación, donde los ingresos por impuestos se reconocen cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.

Así las cosas, respecto del caso particular, donde las liquidaciones del impuesto sobre vehículos automotores no han adquirido firmeza, la Gobernación de Risaralda no debe realizar su reconocimiento contable en el estado de situación financiera, toda vez que el registro en la categoría de cuentas por cobrar procede cuando dicho impuesto quede en firme, de conformidad con lo indicado la Norma de Ingresos de Transacciones sin contraprestación.

2. ¿Se debe realizar deterioro de cartera sobre los casos contemplados en el Numeral 2, a sabiendas de que el acto administrativo que contempla la obligación quedó en firme en la vigencia actual? ¿O si por el contrario el deterioro de cartera se debe aplicar sobre los casos relacionados en el numeral 3, teniendo en cuenta que estas obligaciones ya se encuentran contemplados como cartera de vigencias anteriores en los estados financieros?”

Como parte de la medición posterior, la norma de Cuentas por cobrar indica que para aquellos derechos que cumplan con los criterios para su reconocimiento como cuentas por cobrar en el estado de situación financiera, por lo menos al final del periodo contable se debe estimar para estas el deterioro, ya sea de manera individual o colectiva.

Cuando la estimación del deterioro se realice de manera individual, se debe verificar si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Por su parte, cuando la estimación del deterioro se realice de manera colectiva, se debe efectuar a través de una matriz de deterioro, que es el resultado de un análisis histórico de tendencias de pago y de recuperabilidad de las cuentas por cobrar; u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio.

Cualquiera sea el rubro en que se encuentre clasificada la cuenta por cobrar, se debe estimar la posible pérdida de valor y, en caso de presentarse, se debe registrar de forma separada el valor total del deterioro debitando la subcuenta 534713-Impuestos de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 138613-Impuestos de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Por lo tanto, con independencia de que los derechos por concepto de Impuesto sobre vehículos automotores se hayan reconocido en el periodo actual o en periodos anteriores, la Gobernación de Risaralda para cumplir con los requerimientos de la norma de Cuentas por cobrar, debe definir en sus políticas contables los criterios que permitan, de acuerdo con el comportamiento de recaudo de la cartera por impuestos, estimar el deterioro de una manera u otra, lo cual por tratarse de un aspecto de carácter administrativo, excede las competencias de la CGN.

Lo anterior teniendo en cuenta que la realización del deterioro de las cuentas por cobrar no debe estar en función del tiempo transcurrido desde el momento del reconocimiento de estas, sino de las dificultades para su recaudo.

CONCEPTO No. 20211100112841 DEL 21-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan derechos cuyo cobro no puede ejercerse por carecer de documentos que presten mérito ejecutivo.

Doctora
AURA ELVIRA GÓMEZ MARTÍNEZ
Secretaria General (E)
Ministerio del Deporte
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010061432 el 11 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Ministerio del Deporte de conformidad con la Ley 1967 de 2019 “Por la cual se transforma el Departamento Administrativo del Deporte, la Recreación, la Actividad Física y el Aprovechamiento del Tiempo Libre (Coldeportes) en el Ministerio del Deporte”, tiene dentro de sus funciones la de “Dirigir y administrar el Laboratorio de control al Dopaje, el Centro de Alto Rendimiento en Altura del Ministerio del Deporte, el Centro de Servicios Biomédicos y los demás que se establezcan en desarrollo de su objeto”.

El objetivo fundamental de nuestro laboratorio es prestar un servicio a Colombia y a los países latinoamericanos con los más altos estándares de calidad, ser líder en investigación y tecnología analítica en el área de Control al Dopaje y prestar los servicios de análisis de muestras para el control dopaje.

Entre los principales clientes del Laboratorio de Control al Dopaje, se encuentran entre otros, La Confederación Suramericana de Fútbol. Los Comités Olímpicos, las Organizaciones Nacionales Antidopaje (Argentina, Uruguay, Paraguay, Ecuador, Perú y Bolivia, entre otros), Las Federaciones Internacionales y la Agencia Mundial Antidopaje.

Producto de los servicios prestados en el Laboratorio, se han incorporado en las cuentas contables, especialmente en las cuentas por cobrar, donde según análisis contable realizado a la cartera, desde el año 2018 se evidenció una serie de cuentas que presentaban más de 360 días sin respuesta por parte del deudor.

Producto de lo encontrado, inicialmente se enviaron al área que generó el hecho económico, prestación de servicio de análisis, antes citado, para que adelantaran el cobro persuasivo y de no lograrlo se escalara a la Oficina Jurídica para adelantar lo de su competencia en el proceso de cobranza.

ANÁLISIS REALIZADO AL INTERIOR

Surtido el proceso en el área prestadora del servicio, donde el proceso no dio los resultados esperados en un 100%, procedieron a dar traslado, de aquellas cuentas sobre las cuales no se había logrado su pago, a la Oficina Asesora Jurídica para que desde allí se hiciera lo pertinente para el cobro por vía judicial de lo adeudado a Coldeportes hoy Ministerio del Deporte.

La Oficina Jurídica, al analizar la documentación presentada para adelantar el proceso de cobro por jurisdicción coactiva, observó que dichos documentos no reunían los requisitos necesarios para constituir un título valor que permitiera hacerlos exigibles y como consecuencia, estos documentos carecían de los elementos señalados en el artículo 99- Documentos que prestan mérito ejecutivo a favor del estado del C.P.A.C.A. “ Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible(...)” (subrayado fuera de texto), por lo que regreso sin tramite dichos documentos nuevamente al área prestadora del servicio.

Desde el grupo interno de trabajo Laboratorio Control Dopaje, se adelantaron gestiones de cobro de la cartera sin éxito, dado que los deudores son organismos internacionales, con los cuales no se firmó ningún compromiso para la prestación de servicio, sino que estos se atendieron mediante comunicaciones telefónicas, el envío de correos electrónicos, así como solicitudes de servicios que llegaban acompañando las muestras a analizar.

Cabe anotar, que el Ministerio del Deporte, para el mantenimiento, mejoramiento continuo y sostenibilidad de la calidad de la información contable, cuenta con el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, esto, con fundamento en lo preceptuado en la Resolución 193 de 2016, emitida por la Contaduría General de la Nación, y con la cual incorporó un nuevo procedimiento para la evaluación del Control Interno Contable, señalando en el numeral 3.2.2. “ Herramientas de Mejora Continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera” donde se establece como una de esas herramientas al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Así las cosas, ante la imposibilidad de hacer efectivo el cobro y haber agotado varias instancias, se resolvió, presentar al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable de la entidad-C.T.S.C, el detalle de las cuentas de difícil cobro, para la depuración de las cifras del balance, adicionalmente fundamentados en que se estaba llevando a cabo la transición a las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF. Los miembros del mencionado comité no aprobaron esta solicitud, aduciendo que se deberían agotar con la Oficina Asesora Jurídica todos medios, para realizar el cobro de la cartera en estudio.

Por lo anterior, nuevamente se adelantaron procesos de cobranza por parte del área prestadora del servicio, sin resultados positivos, por lo cual fueron remitidas nuevamente a la oficina Jurídica, quien las regreso con el mismo argumento, que son documentos que no reúnen todos los requisitos que permitan constituirlos como un título valor; razón por la cual, se presentaron otra vez al C.T.S.C., sin que se obtuviera la aprobación para depurar dicha cartera, y en el marco de la sesión del comité se fijó como compromiso solicitar un concepto a la oficina Jurídica sobre la forma en que se podría gestionar el cobro. Emitido el concepto por parte de la Oficina Jurídica, se concluye que los documentos aportados “ no cumplen con los requisitos establecidos por la Ley, en cuanto que no son documentos que prestan merito ejecutivo por lo cual no pueden ser ejecutadas por Jurisdicción Coactiva” y se recomendó “ Como alternativa para el cobro judicial por vía ordinaria o coactiva esta Oficina considera viable constituir un Título Ejecutivo complejo o también denominado compuesto que se conforma por un conjunto de documentos que permite mediante un acto administrativo motivado donde se pueda instrumentar la obligación clara, expresa y exigible a favor de la entidad.”

En virtud de lo anterior, y ante la imposibilidad de constituir el “Titulo Ejecutivo Complejo”, por carencia de documentación y aceptación del deudor, se ha decidido presentar nuevamente estas cuentas por cobrar de difícil recaudo, en el marco de la aplicación de la política contable y el proceso de depuración contable adelantado por la

entidad, ante el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, para evaluación y aprobación de la baja en cuentas de la cartera referenciada.

En el marco de los antecedentes antes descritos, el detalle de los análisis y actuaciones realizados por el Ministerio, de manera cordial me permito solicitar lo siguiente:

SOLICITUD CONCEPTO:

1. La pertinencia de adelantar este proceso de depuración contable, para dar cumplimiento con la normatividad vigente sobre la preparación y presentación de los estados financieros en el marco de las NICSP.

2. La cartera referida por ser de vigencias anteriores se encuentra deteriorada en un 100%, por ende, el registro contable que efectuaría la entidad sería debitar la cuenta 1386 DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditar la cuenta contable 1385 CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO, salvo concepto diferente o sugerencia que nos pudieran manifestar.”

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

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

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

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

Los artículos 98 y 99 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establecen:

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

ARTÍCULO 99. DOCUMENTOS QUE PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO A FAVOR DEL ESTADO. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.
2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, o de las entidades públicas a las que alude el párrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero.
3. Los contratos o los documentos en que constan sus garantías, junto con el acto administrativo que declara el incumplimiento o la caducidad. Igualmente lo serán el acta de liquidación del contrato o cualquier acto administrativo proferido con ocasión de la actividad contractual.
4. Las demás garantías que a favor de las entidades públicas, antes indicadas, se presten por cualquier concepto, las cuales se integrarán con el acto administrativo ejecutoriado que declare la obligación.
5. Las demás que consten en documentos que provengan del deudor.” (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la regulación contable, 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, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 533 de 2015, y actualizadas según la Resolución 218 de 2020, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La

entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (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, establece:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o

pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

Así las cosas, en caso de que no se cuente con los documentos que presten mérito ejecutivo, al no ser posible hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

Sobre el particular, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Por lo tanto, si tras la evaluación realizada por la oficina jurídica del Ministerio se establece que no existe ningún medio jurídico viable para obtener el pago de las acreencias en atención a que estas no cumplen con los requisitos para prestar mérito ejecutivo, teniendo en cuenta que las cuentas por cobrar ya se encuentran totalmente deterioradas, se deberá proceder a realizar su baja en cuentas con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO.

CONCEPTO No. 20211100114131 DEL 29-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros ingresos Gastos por operaciones interinstitucionales Cuentas de orden deudoras-Deudoras de control Cuentas de orden deudoras-Deudoras por contra (CR) Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de un fallo de responsabilidad fiscal.

Doctora
SANDRA IVÓN BARRERO CÉSPEDES
Contador (E)
Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional (ITFIP)
Espinal, Tolima

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010047642 el 29 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Respetuosamente me dirijo a usted, para solicitar una alternativa, frente al Hallazgo 22 Contrato de arrendamiento No. 113 del 2018; suscrito el 26/01/2018, arrendamiento de espacios, sectores locales del ITFIP, para el funcionamiento de la cafetería, quedo el valor pendiente de cancelar de \$5.376.034, con incidencia fiscal y presunta disciplinaria. Como corresponde a canon de servicios de energía por falta de pago por parte de la contratista.

Producto de este hallazgo el área contable procedió a realizar la respectiva cuenta por cobrar, registrándolos en la cuenta por cobrar 138439001; documento No.21419 generado en el SIIF Nación, con el tercero 28.715.587 MYRIAM MARROQUIN DE GAMBOA; afectando los Estados Financieros a diciembre 31 de 2019; hasta la actualidad, dado que la arrendataria no ha cancelado.

En lo sucesivo el origen de esta cuenta por cobrar es el servicio de energía, producto del uso por parte del arrendatario de la cafetería. El 100% del servicio de energía esta soportado como un gasto que incurre la entidad y presupuestalmente se cancela como Gastos de Funcionamiento y a nivel de decreto de liquidación se registra como Gastos Generales, posteriormente, mediante cuentas de cobro emitidas por el área jurídica; se cobra la parte correspondiente al servicio de energía. En este orden de ideas pregunto, cuando el arrendatario consigna este valor; se tomaría como un reintegro presupuestal a la caja que origino ese reintegro (rubro y recurso), como lo determina este proceso en el SIIF Nación, teniendo en cuenta que se cancela por Gastos de funcionamiento RECURSOS PROPIOS de la Institución.

En cuanto al hallazgo, la Contraloría nos responde que es un trámite procesal de responsabilidad Fiscal, que atañe a la Contraloría General de La República, que propende por el resarcimiento del daño patrimonial al Estado, independiente del trámite u operación contable que realice la Institución.

La inquietud se presenta porque recibimos el oficio de la contraloría del 27 de mayo del 2021, medida cautelar, en proceso de Responsabilidad Fiscal No. 2019-00919, y el oficio del 08 de junio del 2021, donde informan que el dinero sea consignado en la cuenta 110050-00120-5 del Banco Popular de la Dirección del Tesoro Nacional a nombre de la DTN responsabilidad Fiscal. Concepto Fallos con responsabilidad Fiscal. Procesos 2019-00919 ITFIP.

Si el valor de \$5.376.034, esta contabilizado en cuentas por cobrar 138439001, a nombre de la Señora Miryam Marroquín de Gamboa; en la contabilidad del Instituto Tolimense de Formación Técnica profesional –ITFIP, su valor fue consignado al Banco Popular DTN Responsabilidad Fiscal; si tenemos que reintegrar este valor a la Contraloría como realizaríamos los registros contables para cancelar la cuenta por cobrar y realizar el reintegro a la Contraloría, frente a esta situación, según la normatividad.”

De otra parte, mediante Radicado N° 20210010063112 el 22 de noviembre de 2021, la doctora Sandra Ivón Barrero Céspedes amplía la información de la consulta, dando respuesta a los siguientes interrogantes:

“2. Respondo los interrogantes:

A quien le corresponde realizar el pago de las facturas del servicio de energía, a la señora Miriam Marroquín de Gamboa o al ITFIP.

R/ La corresponde a la Señora Miriam Marroquín de Gamboa

3. En Caso de que deba realizarlo el ITFIP ¿cómo se debe realizar los cobros a la Señora Miriam Marroquín de Gamboa?

R/ Este fue el motivo del Hallazgo, porque la señora Miriam Marroquín de Gamboa debería asumir y pagar el costo del servicio de energía, y lo pagaba el ITFIP; porque llega una sola factura; pero a la cafetería se instaló un medidor para determinar el consumo mensual, debería haber realizado de acuerdo al consumo de energía y no los pagaba.

4. En el caso de que pago las facturas deba realizarlo directamente la señora Miriam Marroquín de Gamboa ¿Por qué el ITFIP efectuó los pagos de las facturas de energía?

R/ Los pagaba el ITFIP porque llega una sola factura, pero internamente se instaló un medidor para la cafetería, para determinar el consumo mensual.

5. Los recursos que fueron consignados en la cuenta de la Dirección del Tesoro Nacional, DTN Responsabilidad Fiscal le será devueltos al ITFIP?

R/ Esta es mi inquietud, no tengo conocimiento si le será consignados al ITFIP.”

En llamada telefónica, la doctora Sandra Ivon Barrero Céspedes aclara:

1. La instalación del medidor no se hizo por parte de la empresa de energía, fue la Institución quien decidió hacerlo para validar el consumo mensual de energía por parte del contratista, para posteriormente solicitar el pago del servicio.

2. El fallo de responsabilidad fiscal se profirió en contra del rector del ITFIP, razón por la cual el es quien realiza la consignación por valor de \$5.848.050 a la Dirección del Tesoro Nacional.

3. La supervisión del contrato de arrendamiento la ejercía el Asesor Jurídico del ITFIP.

Ahora bien, en Radicado 2021EE0111736 de la Contraloría General de la República, el 14 de julio de 2021, el cual fue anexado a la consulta, se indica:

“Dando respuesta a su solicitud radicada con sigedoc 2021ER0087009 del 8 de julio de 2021, me permito indicarle que en trámite del proceso 2019-00919 por valor de \$5.376.034, se informó a este despacho por parte del ITFIP la suscripción de un acuerdo de pago con la contratista, señora Myriam Marroquín por el valor mencionado. Sin embargo, al no haber sido soportado el cumplimiento del acuerdo de pago se procedió a la formulación de imputación mediante Auto No. 271 del 13 de mayo de 2021 y al decreto de medidas cautelares mediante Auto No. 273 del 13 de mayo de 2021, donde se señala que el valor de la medida cautelar, es decir, \$8.064.051, debía ser consignado a la cuenta de depósitos judiciales No. 730010196252 del Banco Agrario de Colombia.

Ahora bien, aclarado lo de la medida cautelar, es de señalar que ante la comunicación recibida el 31 de mayo de 2021 donde se solicitó la liquidación del valor a cancelar en el proceso de responsabilidad fiscal No. 2019-00919 para el resarcimiento del daño con el fin de evitar las medidas cautelares, se les informó mediante oficio 2021EE0090615 del 8 de junio de 2021 la indexación del daño con corte a 30 de junio de 2021 el cual arrojó la suma de \$5.851.275 y se indicó para estos efectos la siguiente cuenta del Tesoro Nacional: Cuenta Corriente No. 110-050-00120-5 del Banco Popular. Dirección del Tesoro Nacional. Nombre DTN Responsabilidad Fiscal. Concepto: Fallos con Responsabilidad Fiscal. Proceso: 2019-00919 ITFIP.

Es importante señalar que, en trámite del proceso de responsabilidad fiscal, le atañe a la Contraloría General de la República propender por el resarcimiento del daño patrimonial al Estado, independiente del trámite u operación contable que realice la entidad, el cual debe estar acorde con la normatividad vigente.

En ese sentido se procede a indexar nuevamente el daño con el IPC vigente para este mes de julio de la siguiente manera:

$$VP = VH \times IPCF / IPCI$$

Donde

VP = Valor actualizado

VH = Valor histórico, es decir, valor del bien o fondo en el momento de los hechos (\$5.376.034) IPCF = Índice de precios al consumidor, certificados por el DANE a julio de 2021.

IPCI = Índice de precios al consumidor, certificados por el DANE, cuando ocurrieron los hechos (diciembre de 2018, correspondiente al último pago de servicios públicos realizado por el ITFIP)

$$\begin{aligned} VP &= \$5.376.034 (108,78/100,00) \\ &= \$5.376.034 (1,0878) \\ &= \$ 5.848.050 \end{aligned}$$

Una vez se cuente con los soportes correspondientes al resarcimiento pleno del daño patrimonial, estos deberán ser remitidos al correo institucional cgr@contraloria.gov.co, indicando el No. del proceso 2019-00919 y Profesional Sustanciador: Gloria A. Varón Devia, para una vez verificados, proceder a proferir el Auto de Archivo correspondiente.”

CONSIDERACIONES

En las cláusulas quinta, sexta y séptima del contrato de arrendamiento N° 113 del 26 de enero de 2018, cuyo objeto es el “Arrendamiento de un local ubicado en las instalaciones del Instituto Tolimense de Formación

Técnica Profesional “ITFIP”, con el fin de prestar los (Sic) el servicio de cafetería, a los estudiantes, administrativo y personal docente de la comunidad educativa ITFIP”, y celebrado entre el Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional ITFIP y Myriam Marroquín, se establece:

“QUINTA. - FORMA DE PAGO: EL ARRENDATARIO cancelará mensualmente al ARRENDADOR la suma de SETECIENTOS CINCUENTA MIL PESOS M/CTE (\$750.000) por adelantado y dentro de los primeros cinco (5) días de cada mes en la Cuenta Corriente No. 35700852-3 Banco BBVA Sucursal Espinal, Nombre de cuenta ITFIP INGRESOS CORRIENTES, o en su defecto podrá cancelarlos en la tesorería del ITFIP, a través de recibo de caja, por concepto de canon de arrendamiento mensual (...)

SEXTA: SUPERVISIÓN: la Supervisión será realizada por el asesor jurídico (...)

SÉPTIMA. -OBLIGACIONES DEL ARRENDATARIO: (...) 24) El Arrendatario deberá asumir y pagar el costo del servicio de energía que se genere en las instalaciones donde opera actualmente, toda vez que el ITFIP instaló allí el contador respectivo y deberá aportar mensualmente la factura debidamente pagada a su supervisor.”
(Subrayados fuera de texto)

Los artículos 1º, 3º, 4º, 5º, 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. El proceso de responsabilidad fiscal es el conjunto de actuaciones administrativas adelantadas por las 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 gravemente culposa de quienes realizan gestión fiscal o de servidores públicos o particulares que participen, concurren, incidan o contribuyan directa o indirectamente en la producción de los mismos, mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal. Para el establecimiento de responsabilidad fiscal en cada caso, se tendrá en cuenta el cumplimiento de los principios rectores de la función administrativa y de la gestión fiscal.

ARTÍCULO 5º. ELEMENTOS DE LA RESPONSABILIDAD FISCAL. La responsabilidad fiscal estará integrada por los siguientes elementos:

- Una conducta dolosa o gravemente culposa atribuible a una persona que realiza gestión fiscal o de quien participe, concurra, incida o contribuya directa o indirectamente en la producción del daño patrimonial al Estado.
- Un daño patrimonial al Estado.
- Un nexo causal entre los dos elementos anteriores.

(...)

ARTÍCULO 53. FALLO CON RESPONSABILIDAD FISCAL. 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 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.” (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 anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 218 del 2020, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en

transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

6. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados (excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido). Para el cálculo del valor presente se utilizará como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos.

7. Cuando la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimará el deterioro de las cuentas por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. La estimación del deterioro de las cuentas por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estas compartan características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)

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

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas así:

5720-OPERACIONES DE ENLACE: “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.” (Subrayado fuera de texto)

8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO: “Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de

responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad de las personas involucradas en el proceso.”

8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR): “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 Deudoras de Control.”

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 este sentido, y en atención al contexto planteado en su consulta y lo estipulado en el contrato de arrendamiento N° 113 del 26 de enero de 2018, el ITFIP debió reconocer el derecho por concepto de servicio de energía como una cuenta por cobrar en el estado de situación financiera, hasta tanto se dieran las condiciones para realizar su baja en cuentas, efectuando para dicho derecho los análisis correspondientes para determinar una posible pérdida por deterioro de su valor.

Es de recalcar que con el reconocimiento de la cuenta por cobrar por concepto de servicio de energía en el año 2019, el ITFIP subsanó el error por omisión, sin embargo, tuvo que haber efectuado, para los años anteriores al periodo actual, los análisis correspondientes de deterioro. Así las cosas, en caso de que fuera procedente aplicar el deterioro a la cuenta por cobrar y la entidad lo haya omitido, dicha omisión corresponde a un error que debe corregirse aplicando el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, la responsabilidad fiscal tiene por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público, como consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa de quienes realizan la 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.

Las contralorías adelantan los procesos de responsabilidad fiscal, en los cuales puede proferir fallos sin responsabilidad fiscal, autos de archivo y fallos con responsabilidad fiscal. Los fallos con responsabilidad fiscal se profieren al presunto responsable fiscal cuando en el proceso obre prueba que conduzca a la certeza de la existencia del daño al patrimonio público.

Por lo tanto, y en atención al caso particular donde se profirió un fallo con responsabilidad fiscal en contra del rector del ITFIP, y como consecuencia se estableció la obligación de pagar una suma de dinero a cargo del responsable, la cual se actualizó con los índices de precios al consumidor certificados por el DANE, el reconocimiento contable de este hecho económico deberá hacerse de la siguiente manera:

- Retiro de recursos de la contabilidad por la pérdida, daño o deterioro

En la consulta se señala, entre otras cosas que: (i) el 100% del valor de servicio de energía lo pagaba el ITFIP, por cuanto a la institución sólo llegaba una factura; (ii) el ITFIP realizó la instalación de un medidor en el espacio arrendado a la señora Miryam Marroquín de Gamboa con el fin de cobrar el consumo mensual de energía; y (iii) que la institución no soportó ante el respectivo órgano de control el cumplimiento del acuerdo de pago, por lo que el daño patrimonial al Estado se presentó al no efectuarse las gestiones correspondientes para el recaudo de la cuenta por cobrar.

En virtud de lo anterior, la entidad deberá evaluar, con el apoyo de su área jurídica, si el derecho representado en la cuenta por cobrar expiró con ocasión a la falta de gestión para el recaudo del acuerdo de pago suscrito por la arrendataria, caso en el cual, el ITFIP debe debitar la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y acreditar la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

De lo contrario, si la cuenta por cobrar no ha expirado pese a la falta de gestión en su recaudo, es decir, si todavía es jurídicamente viable para el ITFIP perseguir el cobro de la respectiva cuenta por cobrar a cargo de la arrendataria, deberá mantenerse reconocida dicha cuenta por cobrar y evaluar la pertinencia de aplicar el deterioro.

- Apertura del proceso de responsabilidad fiscal

Con la notificación del inicio del proceso de responsabilidad fiscal la entidad afectada debió registrar en cuentas de orden el valor correspondiente determinado por el órgano de control, mediante 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).

- Fallo con responsabilidad fiscal

Una vez en firme el fallo con responsabilidad fiscal, la entidad afectada debió cancelar las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y un crédito en la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, por el valor reconocido.

Asimismo, debió 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 480829-Responsabilidades fiscales de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, a nombre del sujeto responsable.

- Traslado del valor de resarcimiento a la Dirección del Tesoro Nacional

Con la consignación efectuada por parte del responsable a la cuenta de la Dirección del Tesoro Nacional, la entidad afectada debió debitar la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditar la subcuenta 138432-Responsabilidades fiscales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20211100109901 DEL 15-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos fiscales Transferencias y Subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los Recursos entregados por la Alcaldía de Yopal a la empresa SAYOP S.A.S E.S.P., para atender el servicio de alumbrado público.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los recursos transferidos por la Alcaldía de Yopal a la empresa SAYOP SAS ESP por concepto del impuesto de alumbrado público, para atender el servicio de alumbrado público

Doctoras
LINA MARÍA FLÓREZ TORO
Subgerente Administrativa y Financiera.
Sayop S.A.S E.S.P
GLORIA YOLANDA SILVA RIVEROS
Profesional Universitaria – Contabilidad
Alcaldía de Yopal
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010058122 el 26 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La alcaldía de Yopal, como sujeto activo del impuesto de alumbrado público, Mediante resolución No. 037 del 9 de febrero de 2021 (adjunto) autorizo a que la empresa que actúa como agente facturador y recaudador del impuesto de alumbrado público ENERCA S.A.S, transfiera directamente a la empresa SAYOP S.A.S E.S.P estos recursos, provenientes del cobro que se realiza a usuarios regulados a través de la factura de energía, según Ley 1819 de 2016 art. 352, e informado al Municipio de Yopal, mensualmente la transferencia de esos recursos para control y fiscalización.

Adicionalmente el Municipio recauda directamente el impuesto de alumbrado público de los usuarios no regulados (generadores, oficiales, comercializadores), recursos que gira a SAYOP S.A.S. E.S.P. como empresa creada para la operación, mantenimiento, expansión y modernización del alumbrado público del Municipio.

Producto de lo anterior, es necesario ampliar nuestra solicitud a los registros contables que se deben hacer por parte del Municipio como de la empresa SAYOP y el manejo de reciprocas, basados en las situaciones manifestadas en la mesa de trabajo, a saber:

1. El registro contable que debe realizar el Municipio de Yopal, frente a los recursos de impuesto de alumbrado público que ENERCA gira directamente a la empresa SAYOP, por autorización del Municipio, teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

¿Los recursos recaudados por ENERCA no ingresan a las cuentas bancarias del municipio, siendo así: el municipio realizara su registro contable de reconocimiento de ingreso y derechos cobrados por terceros

¿El Municipio una vez ENERCA le gira a SAYOP, registrara, sin situación de fondos el recaudo a través la cuenta por cobrar crédito (138410) y como contrapartida la cuenta (190801) a nombre del tercero SAYOP?

2. Para la empresa SAYOP, ¿Cuál es el registro contable que debe realizar por los recursos que recibe del impuesto de alumbrado público de Yopal, girados directamente y los transferidos por ENERCAR por autorización?, teniendo en cuenta el porcentaje autorizado por COMFIS, basados en la resolución 123 de 2011 de CREG, el cual corresponde a un 89.18% para operación comercial e inversión y el 10,82% para funcionamiento, que internamente la entidad SAYOP lo está aplicando desde la distribución de los recursos en la ejecución presupuestal del gastos para su control. De lo anterior se presenta la siguiente situación:

Con la certificación expedida por ENERCA de los recaudos mes a mes de impuesto de alumbrado público de regulados, la empresa SAYOP, venía reconociendo un ingreso de la cuenta (431520) la contrapartida (131801) a nombre del municipio de Yopal.

Los recursos que gira directamente el municipio se venían registrando tanto el reconocimiento como el recaudo manejando la cuenta (431520) la contrapartida (1318) diferenciando a través de cuenta auxiliar el concepto regulados y no regulados, y su recaudo cancelando la cuenta por cobrar contra bancos.

Producto de la conciliación de reciprocas con la Alcaldía de Yopal, con corte a junio 30 se reclasificó la cuenta 131801, por la cuenta 138410, y Alcaldía registrando en la cuenta 240703.

¿Es correcto registrar como un ingreso por venta de servicios por parte de SAYOP, y su contrapartida la cuenta 138410?

¿Es para SAYOP verdaderamente un ingreso del 100% de los recursos que recibe, teniendo en cuenta la distribución de los recursos aprobada por el COMFIS en el presupuesto?, o se debe manejar como un recurso recibido en administración (290201) para su ejecución lo correspondiente al 89.18% destinado a la operación comercial e inversión de alumbrado público? Y facturar el 10,82% de funcionamiento al Municipio?

3. Para la conciliación de reciprocas, se requiere establecer:

- ¿Si para SAYOP es un ingreso, en que cuenta del gasto reportaría el municipio y por qué valor?

- ¿Se debe llevar el 89,18% como una transferencia de la cuenta 443090 para SAYOP, y el 10,82% en la cuenta 431520? Entonces para el Municipio ¿Cuál sería la cuenta reciproca, teniendo en cuenta que se debe reflejar el gasto de inversión social por el recaudo de impuesto de alumbrado público?"

Con el fin de ampliar la consulta se realizó llamada telefónica con la persona designada por la doctora Lina María Flórez Toro, Subgerente Administrativa y Financiera de la empresa SAYOP S.A.S E.S.P, Profesional contable Lenz Sánchez, a la que se le consultó:

ENERCA, es la empresa Energía del Casanare de propiedad en un 94% del estado y la cual se encarga de facturar y recaudar el servicio de Alumbrado público a los contribuyentes regulados, recursos que son enviados en un 100% al Municipio ahora por Autorización de la Alcaldía de Yopal a SAYOP SAS E.S.P. Para el caso de los contribuyentes no regulados, estos deben presentar a la alcaldía una liquidación privada formal del impuesto y pagar a la Alcaldía directamente.

Se consulta sobre si SAYOP cobra algún tipo de comisión por realizar la labor de la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado, indicando la profesional de la empresa SAYOP SAS, que los recursos son designados exclusivamente para la prestación y reinversión del servicio público de alumbrado, divididos presupuestalmente en 89,18% para operación comercial e inversión y el 10,82% para funcionamiento.

CONSIDERACIONES

La Resolución 037 de 2021 “POR LA CUAL SE ORDENA UNA TRANSFERENCIA Y SE AUTORIZA UNA DELEGACION A LA EMPRESA DE SERVICIOS DE ALUMBRADO PUBLICO DE YOPAL “SAYOP SAS ESP”, señala en los considerandos:

“Que mediante Acuerdo Municipal No. 001 de 20 de enero de 2020 el Honorable Consejo Municipal autorizo al Alcalde para construir una empresa de servicios públicos oficial (E.S.P) del tipo de sociedad por acciones simplificada (SAS), que se encargue de la prestación del servicio de alumbrado público (como servicio inherente al servicio público de energía), los desarrollos tecnológicos asociados a la Infraestructura de alumbrado público y otras actividades del sector energético.

Que los numerales I, II, y III del Artículo cuarto del Acuerdo 001 de 20 de enero del 2020 faculta al señor alcalde de Yopal para:

I. Emitir los actos administrativos, suscripción de acuerdos y en general todos los actos necesarios para la debida ejecución de la prestación.

II. Entregar los activos que demande la prestación.

III. Expedir los actos administrativos y/o presupuestales necesarios que garanticen la transferencia y cesión del recaudo del impuesto de alumbrado público que se autoriza en virtud de este acuerdo, entre otras las fuentes que se destinaren para este fin a la entidad que se cree para el pago de los diferentes componentes de la prestación del servicio de alumbrado público, como son: Compra de energía, administración, operación, mantenimiento, ejecución de la modernización, reposición, expansión, desarrollo tecnológico, iluminación navideña y ornamental en calidad de prestador autorizado y descentralizado por servicios el cual opera sin situación de fondos y en cumplimiento del procedimiento previsto en el artículo 352 de la Ley 819 de 2016.

(...)

La Ley 1819 de 2016 en el artículo 350, estableció la destinación exclusiva y el hecho generador del impuesto de alumbrado público, así:

ARTICULO 350. DESTINACION. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado.

(...)

Que el 7 de enero de 2020, se suscribió el Acuerdo de Entendimiento entre el alcalde del municipio de Yopal y el Gerente de la Empresa ENERCA S.A. E.S.P., cuyo objeto es la facturación y recaudo conjunto del impuesto de alumbrado público del municipio de Yopal.

Que en concordancia con lo pactado en los numerales 4,5 y 6 de la cláusula decimocuarta del acuerdo de entendimiento vigente, ENERCA S.A. E.S.P., se compromete a:

4. Recaudar el impuesto de alumbrado público resultante de aplicar la base gravable y las tarifas establecidas en el Acuerdo Municipal 032 de 2020 (antes Acuerdo Municipal 013 de 2012) o la norma que lo modifique.

5. Entregar la factura con el valor totalizado del impuesto de alumbrado público resultante de aplicar la base gravable y las tarifas establecidas en el Acuerdo Municipal 032 del 2020 o la norma que lo modifique

6. Trasladar el recaudo al municipio de forma mensual mediante consignación y/o transferencia dentro los cuarenta y cinco (45) días siguientes al mes recaudado, a la cuenta que el municipio disponga e informe para tal fin mediante certificación bancaria, junto con la información relativa a los valores facturados y recaudados.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de información Financiera, para las entidades de Gobierno, anexo a la resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“4 CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

13. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

5 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PUBLICA

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

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

6.1. Definición de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

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

(...)

6.1.2 Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

70. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son

ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

(...)

6.1.5. Gastos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para las entidades de Gobierno, anexo a la resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“CAPITULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

CAPITULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

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

1.2 Ingresos por impuestos

3. Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1 Reconocimiento

4. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.” (Subrayado fuera del texto)

El Marco Normativo para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores y que no Captan o Administran ahorro del público, anexo a la resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señala:

“CAPITULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

CAPITULO IV. NGRESOS

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

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

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

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

(...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Desde la perspectiva del Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, con el fin de que la información financiera sea útil, es decir relevante y que represente fielmente los hechos económicos, las empresas deben tener en cuenta unas pautas básicas conocidas como principios de contabilidad que deben aplicarse en las diferentes etapas del proceso contable.

Uno de estos principios de contabilidad es el devengo, el cual indica que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo derivado de estos. El reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

Atendiendo al principio de devengo, para este caso en particular, los hechos económicos relacionados en la consulta, es decir los efectivos y equivalentes de efectivo como las cuentas por cobrar, cuentas por pagar, los ingresos y gastos deben ser registradas en el momento en que ocurran, por cada una de las partes que interviene en el proceso de facturación, recaudo, giro y ejecución de los recursos.

Como se presentan dos procesos de cobro, uno para los usuarios regulados y otro para los no regulados, el procedimiento contable para cada uno de ellos será el que se muestra a continuación, independiente de que los recursos recibidos por la empresa de servicios públicos de parte del municipio, por concepto del impuesto de alumbrado público, sean asignados presupuestalmente en un 89,18% para operación comercial e inversión y el 10,82% para funcionamiento, como lo indica en su consulta:

1. Usuarios regulados: Facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público es realizado por la Empresa de Energía de Yopal ENERCA S.A.S.

Como sujeto activo del impuesto de alumbrado público, el Municipio de Yopal reconocerá un ingreso por impuestos para lo cual registrará, un debito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS con crédito a la subcuenta 410545-Impuestos sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Posteriormente, con la información del recaudo, el Municipio reclasifica el saldo de la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS a la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Debido a que el Municipio de Yopal transfiere el valor recaudado a SAYOP S.A.S E.S.P., para la atención de las inversiones que requieren el suministro del servicio de alumbrado público, así como los gastos de funcionamiento, el Municipio reconoce un débito en la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES con crédito a la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Ahora, en razón a que los recursos son recaudados y transferidos por ENERCA S.A.S a SAYOP S.A.S E.S.P, para cancelar el valor del pasivo por subvenciones, el Municipio debitará la 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte, con el recaudo, ENERCA S.A.S. registra un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, la cual se cancela con el giro a favor de SAYOP S.A.S. E.S.P.

Con la entrega de los recursos que ENERCA S.A.S. realiza a SAYOP S.A.S. E.S.P. por cuenta del Municipio de Yopal, SAYOP S.A.S. E.S.P., deberá causar el ingreso para lo cual debitará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Posteriormente cancela la cuenta por cobrar afectando la cuenta de efectivo por el valor recibido.

2. Usuarios no regulados: La facturación y el recaudo lo realiza directamente el Municipio

De igual manera, el Municipio de Yopal reconocerá el valor del impuesto, para lo cual registra un débito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS con crédito a la subcuenta 410545-Impuestos sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Como los usuarios no regulados cancelan directamente al Municipio de Yopal, este reconoce un débito en la subcuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

En consideración a que el valor recaudado por el Municipio por concepto de impuesto al alumbrado público es entregado igualmente a SAYOP S.A.S. E.S.P., el Municipio inicialmente causa el gasto y la cuenta por pagar por concepto de subvenciones mediante un débito en la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES con crédito a la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, la cual se cancela con el respectivo giro.

Con los recursos recibidos del Municipio, SAYOP S.A.S. E.S.P. causa el ingreso para lo cual debita la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acredita la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Posteriormente cancela la cuenta por cobrar afectando la cuenta de efectivo por el valor recibido.

En relación con la distribución de los recursos recibidos por SAYOP S.A.S. E.S.P, para inversión y gastos de funcionamiento, corresponde a esta empresa la ejecución y control del gasto de acuerdo con los porcentajes a que se refiere en su solicitud.

Ahora bien, en relación con las cuentas a reportar en el informe de operaciones recíprocas, estas corresponderán a los saldos que presenten, la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas en el Municipio de Yopal y la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno en SAYOP S.A.S. E.S.P.

En cuanto a la pregunta referente a cuáles serían los ingresos gravados de la empresa SAYOP para la liquidación del impuesto de renta y complementarios, la CGN se permite informarle que no es competente para pronunciarse sobre el tema planteado.

No obstante, con el propósito de brindarle una orientación respecto al tema de su consulta, esta entidad le informa que se ha dado traslado a su consulta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales del Municipio de Yopal, de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, para que dicha entidad se pronuncie al respecto.

CONCEPTO No. 20211100109911 DEL 15-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos fiscales
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para reconocimiento del recaudo por multas relacionadas con faltas al Código Nacional de Policía y convivencia

Señor Intendente
ALEX ARNOBI GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ
Contador Departamento de Policía Casanare
Policía Nacional

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010059852 el 03 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

El Decreto 1284 (MIN DEFENSA) de fecha 31/07/2017, en su Capítulo IV: Disposiciones sobre la Administración para el Cobro y Recaudo de Dineros por concepto de Multas, Artículo 2.2.8.4.1. Recaudo y Administración del dinero por concepto de Multas. Parágrafo 2, donde se definen las disposiciones sobre la administración para el cobro y recaudo de dineros por concepto de multas relacionadas con faltas al Código Nacional de Policía y convivencia.

El Departamento de Policía Casanare, ha emitido comunicados oficiales, dirigidos a las Alcaldías del departamento del Casanare que han registrado giros mensuales del quince por ciento (15%), por concepto de infracciones al Código Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana. Sin embargo, como respuesta a las circularizaciones del tercer trimestre, la Alcaldía del municipio de Trinidad, nos manifestó que, ellos como entidad pública, no están reportando los giros del 15% como una operación recíproca, dado que los ingresos reales, provienen de una persona natural, que como infractora de la norma realiza el pago de la multa y la Alcaldía solo interviene como intermediario del proceso entre el infractor y la Policía Nacional, y solo funge como ente recaudador y distribuidor del dinero recibido, por lo que se podría entender que, los dineros girados no son de naturaleza propia de la función pública, sino proveniente de un tercero particular.

Por otro lado, la Alcaldía del municipio de Yopal, respondió tener diferencias frente a los saldos reportados por el Departamento de Policía Casanare, quienes manifestaron no tener valores pendientes por girar a nombre de esta unidad policial por concepto de multas por infracciones al Código Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana. Sin embargo, el Departamento de Policía Casanare, hizo la respectiva verificación de los reportes generados por el Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública (CHIP), efectuando el cruce de información por vigencias (años 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021), en referencia a los ingresos reales que se percibieron por concepto de Multas aplicadas al incumplimiento de lo normado en el Código Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana.

Esta actividad nos permitió conocer detalladamente, qué entidades territoriales habían efectuado los giros de manera correcta, conociendo puntualmente que el municipio de Yopal tendría un saldo pendiente por consignar a favor de esta unidad policial, por valor de \$ 40.020.363,29 (...)

Una vez conocido el saldo a transferir, lo comparamos con el valor realmente recibido por el Departamento de Policía Casanare, presentando diferencias por lo que solicita:

1. Los giros de saldos que hacen las Alcaldías, correspondientes al quince por ciento (15%) de las multas por infracciones al Código Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, destinados para la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas, corresponden a una Operación Reciproca entre Entidades Públicas o no.

2. Requerimos se nos instruya, de qué manera se puede hacer seguimiento y control al recaudo de multas impuestas por infracciones al Código Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana.

3. Desde la Alcaldía municipal de Yopal, nos informan que, en el Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública (CHIP), se publican los Estados Financieros de estos entes territoriales, y que la liquidación del quince por ciento (15%) de las multas por infracciones al Código Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, se efectúa de manera diferente. Por tal razón, solicitamos un concepto que, nos oriente de manera correcta, cómo obtener los valores que verdaderamente debemos recibir y así conocer de antemano si los giros que nos envían las alcaldías son los que corresponden o no.

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”, señala:

“Capítulo II. FONDOS TERRITORIALES DE SEGURIDAD Y CONVIVENCIA CIUDADANA.

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.

(...)

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.”

Así mismo, el artículo 180 de la Ley 1801 de 2016 por la cual se expide el Código Nacional de Policía y Convivencia, dispone: “Multas. Es la imposición del pago de una suma de dinero en moneda colombiana, cuya graduación depende del comportamiento realizado, según la cual varía el monto de la multa. (...)”

Por su parte, el Decreto 1284 de 2017, “Por medio del cual se adiciona el Título 8 a la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1070 de 2015 “Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Defensa”, para reglamentar parcialmente el Código Nacional de Policía y Convivencia”, en el Capítulo IV DISPOSICIONES SOBRE LA ADMINISTRACIÓN PARA EL COBRO Y RECAUDO DE DINEROS POR CONCEPTO DE MULTAS, en el Artículo 2.2.8.4.1. Recaudo y administración del dinero por concepto de multas, señala: “Los recursos provenientes de las multas del Código Nacional de Policía y Convivencia ingresarán al Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana (FONSET), en cuenta independiente dispuesta por las administraciones distritales y municipales (...)

En cumplimiento del párrafo del artículo 180 de la ley 1801 de 2016, el sesenta por ciento (60%) de los recursos provenientes del recaudo por concepto de multas se destinará a la cultura ciudadana, pedagogía y prevención en materia de seguridad, de los cuales un cuarenta y cinco por ciento (45%) será para financiar programas, proyectos de inversión y actividades de cultura ciudadana, y un quince por ciento (15%) a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas, como elemento necesario para garantizar la prevención a través del recaudo y almacenamiento de información detallada, georreferenciada y en tiempo real del estado de las multas en todo el territorio nacional, lo cual constituye un instrumento imprescindible para el cumplimiento de su función legal. El cuarenta por ciento (40%) restante se utilizará en la materialización de las medidas correctivas impuestas por las autoridades de Policía.

Parágrafo 1. El Departamento Nacional de Planeación, la Contaduría General de la Nación y la Contraloría General de la República, tendrán un semestre a partir de la entrada en vigencia del presente decreto para modificar el Formulario Único Territorial (FUT), con el fin de incluir un aparte en el que los alcaldes reporten el valor total del recaudo anual por concepto de multas que dispone el Código Nacional de Policía y Convivencia y de la transferencia a la Policía Nacional de las sumas a que se refiere el inciso 2 del presente artículo, así como los proyectos de inversión y gastos en los que se ejecutaron dichos recursos.

Parágrafo 2. Las administraciones distritales y/o municipales deberán transferir mensualmente el quince por ciento (15%) destinado a la administración, funcionamiento e infraestructura del Registro Nacional de Medidas Correctivas de que trata el presente artículo, dentro de los primeros diez (10) días de cada mes a la cuenta que para tal fin establezca la Policía Nacional.” (Subrayados fuera de texto)

El Procedimiento de Control Interno Contable incorporado el RCP mediante la Resolución No. 193 de 2016, señala:

“3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable.

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades.

(...)

3.2.2. 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.

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

(...)

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores. En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados.

De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, presentan en el Capítulo IV. INGRESOS la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, la cual 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 entregar nada a cambio.

(...)

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

25. 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. 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

(...)

30. Las multas y sanciones se medirán por el valor liquidado en el acto administrativo proferido por la autoridad que imponga la multa o sanción." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Pregunta 1.

Las multas originadas en la transgresión al Código Nacional de Policía y Convivencia, según lo dispuesto en el Decreto 1284 de 2017, ingresan al Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana (FONSET), de manera que conocido el valor de la multa y que sobre ella no procede recurso alguno, este causa el ingreso respectivo, para lo cual registra un débito en la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS con crédito a la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS por el 85% del valor total y a la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, el valor del 15% a favor de la Policía Nacional; con la recepción del valor de la multa cancela la cuenta por cobrar.

Posteriormente el Fonset realiza el giro del 15% a la Policía Nacional, para lo cual debita la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acredita la subcuenta

que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, giro que por la norma que regula el asunto, deberá efectuarse en los primeros 10 días de cada mes.

De acuerdo con la información reportada por el Fonset del 15% recaudado, la Policía Nacional registra un débito en la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS con crédito a la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Simultáneamente, esta entidad reclasifica la cuenta por cobrar debitando la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Al recibir los recursos reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito a la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

En relación con el informe de saldos por operaciones recíprocas por originarse el ingreso de un particular, no se presentan operaciones entre entidades públicas y entre estas se presentarían operaciones recíprocas por concepto de cuentas por pagar y cuentas por cobrar, por lo que es necesario verificar en la tabla de eliminación de operaciones recíprocas si se requiere información por este concepto.

Preguntas 2 y 3

Para el seguimiento y control del valor a recaudar por la Policía Nacional, el Procedimiento de Control interno contable señala los parámetros de control que todas las entidades que pertenecen al ámbito de aplicación del RCP deben observar, por lo que esa entidad podrá definir y coordinar con los Fonset de las diferentes entidades territoriales el tipo de reportes que les permitan verificar si los recursos recibidos son los correctos, considerando que esta función excede la competencia de la CGN.

CONCEPTO No. 20211100112961 DEL 21-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas de orden deudoras - derechos contingentes Cuentas de orden deudoras - deudoras de control
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la acción de repetición y de su proceso de ejecución.

Doctora
 CARMEN EMILIA MUÑOZ TORO
 Subcontralora
 Contraloría Municipal de Armenia
 Quindío, Armenia

Con el propósito de atender su comunicación, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010063852, el 26 de noviembre del 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿En qué momento se retira un registro de acción-Ejecutiva de Repetición que es llevada en la cuenta de orden 8120 pero al mismo tiempo fue registrado en la cuenta por cobrar 1384 toda vez que el fallo fue a favor de la entidad?”

Lo anterior se debe a que un proceso de Acción – Ejecutiva de Repetición es llevada en la cuenta de orden 8120 por tratarse de una probabilidad remota Posible.

La Contraloría Municipal de Armenia en el año 2018 realiza el reconocimiento de la cuenta por cobrar toda vez que mediante fallo de segunda instancia a favor de la entidad se presentó liquidación de crédito el 4 de septiembre del 2018. Actualmente la entidad reporta en cuenta de Orden la misma suma que en la cuenta por cobrar”.

CONSIDERACIONES

El artículo 142 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, establece:

“ARTÍCULO 142. REPETICIÓN. Cuando el Estado haya debido hacer un reconocimiento indemnizatorio con ocasión de una condena, conciliación u otra forma de terminación de conflictos que sean consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa del servidor o ex servidor público o del particular en ejercicio de funciones públicas, la entidad respectiva deberá repetir contra estos por lo pagado.

La pretensión de repetición también podrá intentarse mediante el llamamiento en garantía del servidor o ex servidor público o del particular en ejercicio de funciones públicas, dentro del proceso de responsabilidad contra la entidad pública.

Cuando se ejerza la pretensión autónoma de repetición, el certificado del pagador, tesorero o servidor público que cumpla tales funciones en el cual conste que la entidad realizó el pago será prueba suficiente para iniciar el proceso con pretensión de repetición contra el funcionario responsable del daño.”

Por su parte, los artículos 2º y 15 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 2º. Acción de repetición. La acción de repetición es una acción civil de carácter patrimonial que deberá ejercerse en contra del servidor o ex servidor público que como consecuencia de su conducta dolosa o gravemente culposa haya dado reconocimiento indemnizatorio por parte del Estado, proveniente de una condena, conciliación u otra forma de terminación de un conflicto. La misma acción se ejercitará contra el particular que investido de una función pública haya ocasionado, en forma dolosa o gravemente culposa, la reparación patrimonial.

No obstante, en los términos de esta ley, el servidor o ex servidor público o el particular investido de funciones públicas podrá ser llamado en garantía dentro del proceso de responsabilidad contra la entidad pública, con los mismos fines de la acción de repetición.

(...)

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.”

Ahora bien, respecto a la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 116 de 2017, y actualizado por la Resolución 080 de 2021, establece en su numeral 1:

“1. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR LA ENTIDAD EN CONTRA DE TERCEROS

1.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por la entidad en contra de un tercero o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, la entidad revelará el activo contingente. Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del activo contingente, este se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120- LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y acreditando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

El activo contingente se revisará cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará su valor con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la entidad.

Para establecer el valor a registrar en las cuentas de orden contingentes, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de la Norma de activos contingentes.

Para los derechos reconocidos por la entidad sobre los cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la Norma de cuentas por cobrar.

1.2. Sentencia ejecutoriada, laudo arbitral definitivo, acta de conciliación extrajudicial o constancia de no acuerdo de conciliación extrajudicial

Con la sentencia ejecutoriada o el laudo arbitral definitivo, a favor de la entidad, o con el acta de conciliación extrajudicial, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y se acreditará la subcuenta 480860-Sentencias a favor de la entidad, la subcuenta 480861-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales a favor de la entidad o la subcuenta 480862-Costas procesales a favor de la entidad, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, o la subcuenta 480250-Intereses de sentencias a favor de la entidad o la subcuenta 480251-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales a favor de la entidad, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Simultáneamente, se cancelarán los saldos registrados en las cuentas de orden, debitando la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS”.

(...)

1.3. Recaudo de los derechos originados en sentencias ejecutoriadas, laudos arbitrales definitivos o actas de acuerdo de conciliación extrajudicial

Con el recaudo, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que identifique el activo recibido y acreditará la subcuenta que

corresponda de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD.

Cuando el recaudo se realice a través de la tesorería centralizada, esta 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. Por su parte, la entidad debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por la entidad en contra de un tercero o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, la entidad debe revelar en las notas a sus estados financieros un activo contingente, y de ser posible una medición de los efectos financieros del activo contingente, registrarlo en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y un crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Posteriormente, con la sentencia ejecutoriada o el laudo arbitral definitivo, a favor de la entidad, o con el acta de conciliación extrajudicial, la entidad debe reconocer una cuenta por cobrar y un ingreso, a la vez que cancela los saldos registrados en las cuentas de orden, efectuando los registros contables que para este caso procedan, transcritos en las consideraciones del presente concepto.

Con el recaudo, la entidad debe cancelar el saldo de la cuenta por cobrar reconocida, de acuerdo con lo establecido en el numeral 1.3. del Procedimiento contable para el registro de procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias.

En este sentido, respecto al caso concreto, una vez firme la sentencia proferida en el proceso o acción de repetición, la entidad debió reconocer una cuenta por cobrar y un ingreso, la cual se cancela con el recaudo de la condena.

Así las cosas, en caso de que se inicie un proceso ejecutivo o de cobro para obtener dicho recaudo, dicho proceso no es objeto de registro contable en cuentas de orden, de acuerdo con lo señalado en el numeral 1.1. del Procedimiento en mención, que establece que para los derechos reconocidos por la entidad sobre los cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la Norma de cuentas por cobrar.

En ese sentido, la entidad debe cancelar los saldos de las cuentas de orden que registró por concepto del proceso ejecutivo realizado para obtener el pago de la condena proferida en el proceso de repetición, manteniendo únicamente reconocida la cuenta por cobrar que representa la sentencia del proceso de repetición proferida a favor de la entidad.

CONCEPTO No. 20211100114071 DEL 29-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Otros ingresos
	SUBTEMAS	Registro Intereses de mora causados en regalías no transferidas oportunamente.

Doctor
DANIEL SÁNCHEZ SALAMANCA
Contador
Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH)
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010064972 el 6 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

"La Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH, entidad encargada de desarrollar las actividades de liquidación, recaudo y transferencia de los recursos de regalías generadas por la explotación de hidrocarburos, recursos con destino al Sistema General de Regalías, SGR; con ocasión al concepto con fecha 07 de mayo de 2021, Radicado No.: 2-2021-008130 por parte del Ministerio de Minas y Energía donde se refiere: "a la competencia para realizar la gestión de cobro prejurídico y coactivo de la cartera en mora por concepto de las Regalías causadas por la explotación de hidrocarburos".

En el marco de estas nuevas competencias, considerando que la Resolución CGN No. 191 del 30 de noviembre de 2020, "Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías y se modifica el Catálogo General de Cuentas", no hace referencia al tratamiento contable que se debe dar a los intereses de mora que se lleguen a generar, por concepto de pagos extemporáneos de las obligaciones relacionadas con recursos de regalías, esta Agencia pone a su consideración los siguientes cuestionamientos:

¿Cuál sería la dinámica contable para el registro de intereses de mora de vigencia actual?

¿Cuál sería la dinámica contable para el registro de intereses de mora de vigencias anteriores?

Lo anterior, bajo el entendido que estos recursos harán parte de las regalías, aplicando para el efecto el principio "lo accesorio sigue la suerte de lo principal", que se aplica para los rendimientos financieros generados por los recursos de regalías."

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para las entidades de Gobierno dispone que, en la preparación de la información financiera, las entidades deben observar pautas básicas o principios de contabilidad, de los cuales el Principio del Devengo determina: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.”

Esta misma normativa define los elementos de los estados financieros y, en relación con los pasivos e ingresos señala:

“6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.”

La Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores incorporada al RCP mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, dispone:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) para entidades de Gobierno describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, como:” Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para el registro de los intereses de mora causados por los recursos de regalías no canceladas oportunamente, la ANH debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, identificando a nivel de auxiliar el concepto de intereses de mora.

Con el traslado al MHCP Sistema general de regalías la ANH debita la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte el MHCP, en la contabilidad del Sistema General de Regalías (SGR), con base en la información relacionada con los intereses de mora causados, en el sistema de regalías registra un débito en la subcuenta 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, identificando a nivel de auxiliar el concepto de intereses de mora.

Al recibir los recursos, en la contabilidad del SGR, se debita la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS con crédito en la subcuenta 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Ahora bien, en cuanto a los intereses de mora correspondientes a vigencias anteriores, es necesario en aplicación de la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, verificar si la información estaba disponible en los períodos contables a los que corresponden dichos intereses de mora, caso en el cual se constituye en la corrección de un error cuyo registro se presenta en el período actual y en el caso que sea material, para efecto de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

CONCEPTO No. 20211100114081 DEL 29-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Otros pasivos Ingreso por operaciones interinstitucionales Otros Ingresos Gastos por operaciones interinstitucionales
	SUBTEMAS	Procedimiento contable rendimientos de recursos del presupuesto nacional Transferencias condicionadas

Doctor
CESAR AUGUSTO AMÓRTEGUI FUENTES
Coordinador Grupo de Contabilidad
Ministerio de Transporte
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010064752 el 03 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

(...) en la ley de liquidación del presupuesto general de la Nación, en el presupuesto del Ministerio de Transporte quedan asignadas estas partidas por transferencias a CORMAGDALENA.

Para esta vigencia 2021, el Ministerio expidió la resolución 20213040011745 marzo 19 de 2021:

“ARTÍCULO PRIMERO. Transferir y ordenar el pago de SETENTA Y OCHO MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA MIL PESOS (\$78.556.980.000,00) M/CTE, a la Corporación Autónoma Regional del Rio Grande de la Magdalena – CORMAGDALENA” (...) Con fecha de corte a octubre 31 de 2021, se han realizado giros por valor de \$56.557.187.682,56, la contabilización en esta parte inicial se hizo con la subcuenta 542303 para gastos de funcionamiento de la cuenta 5423 Otras transferencias.

Resolución 20213040026665 de 25-06-2021

Artículo 1. Objeto. : Transferir y ordenar el pago de Veinticuatro Mil Doscientos Cincuenta y un millones Doscientos Doce Mil Cuatrocientos Noventa y Cuatro (\$24.251.212.494) pesos moneda legal colombiana, a la Corporación Autónoma Regional del Rio Grande de la Magdalena - CORMAGDALENA, NIT 829.000.127-4, con cargo al Certificado de Disponibilidad Presupuestal No.55621 del 16 de junio de 2021, del Presupuesto de Inversión, C-2406-0600-5-0-2406057-

03 TRANSFERENCIAS CORRIENTES - SERVICIO DE APOYO FINANCIERO PARA EL DESARROLLO DE OBRAS DE INFRAESTRUCTURA FLUVIAL - APOYO PARA EL DESARROLLO DE OBRAS DE INFRAESTRUCTURA FLUVIAL NACIONAL, Recurso 11, con Situación de Fondos - CSF por valor de \$24.251.212.494.

La contabilización en esta parte inicial (giro) se hizo con la subcuenta 542302 para proyectos de inversión de la cuenta 5423 Otras transferencias. Se llevó a esta subcuenta de gasto por considerar que el Ministerio de Transporte no ejerce el control, ni seguimiento sobre la destinación y ejecución de estos recursos por parte de Cormagdalena.

Por lo anteriormente expuesto, nuestra consulta en cuanto a la orientación sobre las operaciones entre el Ministerio de Transporte y Cormagdalena se refiere a:

- Se está presentando la situación que estos recursos generan rendimientos financieros con los recursos recibidos por Cormagdalena que mantiene en sus entidades bancarias; ¿Cuál es la contabilización para estos rendimientos que Cormagdalena consigna a la DTN y que luego son asignados por la DTN al Ministerio de Transporte para la reclasificación del ingreso a través del módulo de ingresos-rubro de ingreso?, aquí se puede presentar el caso de rendimientos generados por los recursos transferidos en esta vigencia o en vigencias anteriores.

- En caso de no ejecutarse la totalidad de los recursos mencionados en la resolución 20213040011745 o la Resolución 20213040026665 de 2021, por ejemplo, para esta vigencia 2021, es probable se genere un reintegro por parte de Cormagdalena de estos recursos no ejecutados que son consignados a las cuentas de la DTN, y que luego la DTN asigna al Ministerio de Transporte para la reclasificación de ingresos. Pregunta: ¿Cuál es la contabilización correspondiente a través del módulo de ingresos –rubro de ingreso?

Lo solicitado en aras de lograr acuerdo o sincronización en cuanto a los registros contables entre el Ministerio de Transporte y Cormagdalena y en el reporte de las operaciones recíprocas generadas.

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”, establece:

ARTÍCULO 1º. La presente ley constituye el estatuto orgánico del presupuesto general de la Nación a que se refiere el artículo 352 de la Constitución Política. En consecuencia, todas las disposiciones en materia presupuestal deben ceñirse a las prescripciones contenidas en este estatuto que regula el sistema presupuestal (L. 38/89, art. 1º; L. 179/94, art. 55, inc. 1º).

(...)

ARTÍCULO 101. (...) Pertenecen a la Nación los rendimientos obtenidos por el sistema de cuenta única nacional, así como los de los órganos públicos o privados con los recursos de la Nación con excepción de los que obtengan los órganos de previsión social (L. 179/94, art. 47).” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual aprobado para las entidades de Gobierno mediante la Resolución 533 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución 167 de 2020, señala:

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

“6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

70. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

6.1.5. Gastos

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.” (Subrayado fuera 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 actualizadas según lo dispuesto en la Resolución N°218 de 2020, establecen:

“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 entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

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

(...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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

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

(...)

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

(...)

15. 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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Los rendimientos generados por los recursos recibidos del Ministerio de Transporte, al originarse en recursos de la Nación, igualmente le pertenecen a la Nación, por lo que la entidad que recibe los recursos deberá consignarlos en la Dirección General de Crédito Público y el Tesoro Nacional (DGCPTN).

En este sentido,

1. Rendimientos

a. La Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena (CORMAGDALENA) reconocerá contablemente los rendimientos informados por la entidad bancaria debitando la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito en la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Con el giro de los rendimientos a la DGCPTN, debitará 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.

b. Por los recursos girados por Cormagdalena, la DGCPTN, debitará la subcuenta y cuenta de efectivo que corresponda y acreditará la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, la cual se cancela al identificar el beneficiario del recaudo, afectando en la contrapartida la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

c. Por su parte, el Ministerio de Transporte causa el ingreso por concepto de rendimientos mediante un débito en la subcuenta 138436-Otros rendimientos por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR con crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con la información de los recursos identificados a favor por la DGCPTN, el Ministerio debita la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE con crédito en la subcuenta 138436-Otros rendimientos por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Es pertinente anotar que Cormagdalena no incluye la cuenta de pasivo en el informe de operaciones recíprocas, como tampoco el Ministerio de Transporte informará la cuenta de ingreso por cuanto el gasto corresponde a un privado, que es la entidad bancaria.

2. Transferencias

Los ingresos recibidos por una entidad de otra entidad pública corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, estas Transferencias pueden o no, estar sometidas a estipulaciones relacionadas con el activo transferido, representadas en restricciones o condiciones.

Cuando existen condiciones, en donde la entidad receptora de los recursos los debe usar o destinar a una finalidad particular y si esto no ocurre los recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, la entidad que los recibe reconocerá un pasivo el cual disminuye en la medida que los recursos se ejecuten en el fin previsto, caso en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del período.

Ahora, si desde la recepción de los recursos existe la condición para CorMagdalena de reintegrar los recursos no ejecutados, esta entidad debe reconocer un pasivo en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por Transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y reconocerá el ingreso por los recursos ejecutados en el proyecto.

Por su parte el Ministerio de Transporte reconoce los recursos entregados debitando la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la información del valor ejecutado por CorMagdalena, el Ministerio reconoce el gasto en la subcuenta y cuenta que corresponda con crédito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

En el evento que CorMagdalena reintegre a la DGCPTN los recursos no ejecutados, ésta última aplica el procedimiento indicado en el literal b. del punto 1., Por su parte el Ministerio de Transporte debita la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acredita la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

CONCEPTO No. 20211100114221 DEL 29-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros ingresos Gastos por transferencias y subvenciones Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cuentas por cobrar, por concepto de contraprestación, asociadas al Contrato de Concesión entre la Aeronáutica Civil y Aerocali S.A.

Doctora
MORALBA LÓPEZ CORDERO
Coordinadora Grupo Contabilidad
U.A.E. de la Aeronáutica Civil
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010042402, el 19 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Acudiendo a consulta ante la autoridad contable, le informo que la AEROCIVIL para el año 2020, reconoció ingresos por valor de \$39.713 millones, correspondientes a la contraprestación de la concesión del aeropuerto internacional Alfonso Bonilla Aragón de Cali -Concesión AEROCALI-, de conformidad con lo estipulado en el Contrato de Concesión 058-CON-2000 y el otrosí No. 01 de 2013. Esto es, ingresos por contraprestación fija, variable y líneas de negocio, que se resumen de la siguiente forma:

(i) Contraprestación Fija: Seis Pagos Bimestrales por año, los cuales se realizan durante los quince (15) días calendario siguientes al vencimiento de cada bimestre calendario. De estas cuotas, Aerocivil reconoció los bimestres, marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre de 2020, que ascienden a \$12.232 millones.

(ii) Contraprestación Variable: Monto equivalente al resultado de aplicar el 41.01% al Ingreso Bruto del Concesionario percibido durante el año respectivo, pagadero de la siguiente forma:

- a. El último día hábil de junio, el Concesionario paga el 60% del Monto Variable liquidado total del año inmediatamente anterior, el cual será considerado como pago provisional al pago que se calcula con el Ingreso Bruto total del año, y*
- b. Una vez presentados los estados financieros auditados de fin de año, se procede al pago del diferencial entre el Monto Variable aplicable a todo el año y el pago realizado en junio.*

De este concepto, Aerocivil reconoció por monto variable anticipo de la Contraprestación Monto Variable del año 2020 cuyo valor es \$25.314 millones.

(iii) Ingresos adicionales, calculados como el 10.56% por nuevas líneas de negocio de la nueva terminal internacional de la vigencia (año 2019), pagaderos el último día hábil de junio del año (año 2020). (otrosí No. 1 al contrato de concesión 058- CON-2000).

De este concepto, Aerocivil reconoció la proporción del 10,56% de las áreas comerciales, correspondientes al año 2019 por valor de \$2.167 millones.

Con ocasión de las resoluciones expedidas por el Ministerio de Salud en el año 2020, que declararon el estado de emergencia sanitaria a causa de la propagación del Coronavirus (Covid-19), así como los decretos presidenciales subsiguientes expedidos en la misma vigencia, que declararon el estado de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional, y con ello, las medidas de aislamiento preventivo y la suspensión del transporte por vía aérea, el sector aéreo se vio altamente impactado, disminuyendo considerablemente los flujos de efectivo, cuyo efecto ocasionó la suspensión de pagos de los concesionarios por concepto de contraprestación.

Ante las dificultades asociadas al cierre de las operaciones de los proyectos aeroportuarios, se instaló el 29 de mayo de 2020, entre la Agencia Nacional de Infraestructura y los Concesionarios del modo aeroportuario, un espacio de negociación, cuyo objetivo fue el explorar caminos para resolver y mitigar los impactos económicos de la emergencia sanitaria en la ejecución de los contratos de concesión. De dicho trabajo, se concluyó en la suscripción del acta de fecha 29 de enero de 2021, donde se suspende el cumplimiento de las obligaciones contractuales, arriba mencionas y cargo de AEROCALI, hasta el 28 de febrero de 2021.

En el intermedio de lo relatado, y dado que el contrato de concesión 058-CON-2000, suscrito con AEROCALI, fenecía el 1 de septiembre de 2020, la Agencia Nacional de Infraestructura, actual supervisor y gestor de los contratos de concesión, prorrogó el contrato inicialmente por término de 7 meses: (6 meses, mediante otrosí No. 7 del 24 de agosto de 2020; un mes, mediante Otrosí 8 del 26 de febrero de 2021).

El supervisor del contrato de concesión, mediante Otrosí No. 9 al contrato de concesión, decidió tomar los recursos que suscitan la presente consulta, para compensar al Concesionario AEROCALI, acto administrativo que generó los siguientes efectos:

1. Prórroga del contrato hasta julio de 2022.
2. Cambio en la forma de liquidar la contraprestación, estableciendo contraprestación mensual variable del 52% sobre los ingresos brutos, pagaderos mes vencidos (sic) a partir del 2 de septiembre de 2020.

Respecto a los ingresos del año 2020, las partes acordaron que el monto total a compensar a AEROCALI, asciende a \$77.906 millones a pesos de diciembre de 2019, cifra que se discrimina a continuación:

- (i) Los recursos adeudados a la Aeronáutica Civil por contraprestación del periodo 1 de enero al 1 de septiembre de 2020, por valor de \$25.528 millones a precios de diciembre de 2019, mediante un cruce de cuentas de saldos contables.
- (ii) El saldo será recuperado por el concesionario, mediante recaudo de ingresos en prórroga del contrato, que de acuerdo con proyecciones de la ANI, se extendería hasta julio del 2022.

De conformidad con lo anterior, la Unidad consulta a la Contaduría lo siguiente:

1. ¿Cuál será el procedimiento para la cancelación de las cuentas por cobrar por el reconocimiento de los ingresos del año 2020, que la entidad no va a recaudar, teniendo en cuenta que cambiaron las condiciones contractuales?
2. ¿Sería procedente cancelar las cuentas por cobrar contra corrección de errores de vigencias anteriores, a sabiendas que su reconocimiento se dio con las condiciones contractuales del momento, o sea año 2020?

3. *¿Se podría tratar como una subvención para la cancelación de las cuentas por cobrar por la compensación realizada al concesionario?*
4. *¿Se podría tratar como una condonación de una deuda para la cancelación de las cuentas por cobrar por la compensación realizada al concesionario?*
5. *O ¿Cuál sería el tratamiento contable de Aerocivil por este hecho indicado?*
6. *¿Cómo se contabilizará estos hechos a partir del año 2021?”*

CONSIDERACIONES

Consideraciones sobre el contrato de concesión

El Contrato de concesión No. 058-CON-2000 del 1o. de junio de 2000 para la administración, operación y explotación económica del aeropuerto “Alfonso Bonilla Aragón” de la ciudad de Palmira, suscrito entre la Unidad Administrativa Especial De La Aeronáutica Civil y Aerocali S.A., señala:

“4.1 Duración del Contrato:

El presente Contrato tendrá una duración de veinte (20) años a partir de la Fecha de Iniciación. La duración del Contrato podrá ser ampliada mediante Prórroga acordada por las Partes o por la ocurrencia de un evento de Caso Fortuito, según se establece en el Capítulo XXIV del presente Contrato.

(...)

CAPÍTULO IX

CONTRAPRESTACIÓN

9.1 Obligación de pago por parte del Concesionario a la UAEAC:

El Concesionario se obliga a pagar la Contraprestación en la forma y términos convenidos en este Contrato, según se describe en este Capítulo. La UAEAC emitirá un recibo oficial de caja por los montos pagados por el Concesionario, de acuerdo con la ley.

9.2 Contraprestación

El pago de la contraprestación por parte del Concesionario a la UAEAC se divide en dos componentes, cuya naturaleza y forma de pago se describen a continuación:

9.2.1 Pago Bimestral:

El Concesionario pagará a la UAEAC como Pago Bimestral, la cantidad de MF_t menos cualquier compensación a que haya lugar (que deba la UAEAC al Concesionario por concepto de las cláusulas (Sic) 7.3.1.2, 7.3.1.4, 7.3.2, 22.1 y 26.1), al final de cada Bimestre Calendario a partir de la Fecha de Iniciación.
(...)

9.2.2 Monto Variable:

El Concesionario pagará a la UAEAC el Monto Variable equivalente al resultado de aplicar el Porcentaje Ofrecido de cuarenta y un punto cero uno por ciento (41.01%) al Ingreso Bruto del concesionario percibido durante el año respectivo, certificado por la Firma Auditora, (...) (Subrayado fuera de texto)

En el Otrosí No. 1 al Contrato de Concesión No. 058-CON-2000, del 30 de diciembre de 2013, se acuerda:

“VIGÉSIMO SEGUNDO. La proporción que le corresponderá a la UAEAC sobre los ingresos adicionales relacionados con la explotación comercial de las nuevas aéreas comerciales del Aeropuerto que resultaron de las Obras Adicionales equivaldrán al 10,56% de los Ingresos No Regulados de AEROCALI derivados de la explotación comercial de la totalidad de las áreas comerciales ubicadas en los edificios y puentes de abordaje en las terminales de pasajeros utilizadas para las siguientes líneas de negocio: (i) almacenes de ventas libres de impuestos (duty free shops); (ii) almacenes de venta con impuestos (duty paid shops); (iii) publicidad y propaganda; (iv) servicios de alimentos y bebidas; (v) oficinas de apoyo a campañas aéreas; (vi) mostradores para documentación de pasajeros (ticket counters); y (vii) oficinas en general.

Estos valores serán pagados por AEROCALI, partir de la fecha de recepción de las Obras por parte de la UAEAC, en la fecha prevista en el numeral (i) de la cláusula 9.2.2 del Contrato de Concesión, para lo cual se tendrá en cuenta la certificación de la Firma Auditora prevista en la cláusula 16.3.3 (a) del Contrato de Concesión. Si AEROCALI no paga en el plazo previsto anteriormente, se causará el interés previsto en el Contrato de Concesión.

Para efectos de calcular el monto correspondiente a la proporción anotada en el presente Acuerdo, se realizará la siguiente operación:

(i) Se calcula el 10,56% sobre el total de los Ingresos No Regulados derivados de las líneas de negocio mencionadas en el presente Acuerdo.

(ii) La Contraprestación variable del Contrato de Concesión se calculará sobre el 89,44% de los Ingresos No Regulados derivados de las líneas de negocio mencionadas en el presente Acuerdo.

(iii) Las Partes expresamente acuerdan que el valor derivado de la operación del punto (i) el presente Acuerdo, será excluido de los Ingresos No Regulados de AEROCALI para efectos del cálculo de la contraprestación variable del Contrato de Concesión.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Otrosí No. 7 al Contrato de Concesión No. 058-CON-2000, del 24 de agosto de 2020, indica:

“CLÁUSULA PRIMERA: Prorrogar el Contrato de Concesión por un periodo de seis (6) meses, contados a partir de su fecha de terminación inicial, acorde con las consideraciones expuestas en el presente Otrosí.

(...)

CLÁUSULA OCTAVA: Las demás cláusulas y disposiciones del Contrato de Concesión No. 058-CON-2000 y sus Otrosíes 1, 2, 3, 4, 5 y 6 no modificadas por el presente Otrosí, continúan vigentes." (Subrayado fuera de texto)

El Otrosí No. 9 al Contrato de Concesión No. 058-CON-2000, del 31 de marzo de 2021, señala:

"CLÁUSULA SEGUNDA: COMPENSACIÓN. La compensación por ingresos dejados de percibir durante el período comprendido entre el 23 de marzo y el 1 de septiembre de 2020, inclusive, se realiza en aplicación de las reglas previstas en el Acuerdo No. 4.1 del MOU así:

PARÁGRAFO PRIMERO: Compensación Neta después de descuentos por la totalidad de los Ingresos Regulados y No Regulados no recibidos:

El valor de la compensación en los términos del romanito (i) del numeral 4.1 del acuerdo Cuarto del MOU será la diferencia entre los ingresos causados entre el 23 de marzo y el 1 de septiembre de 2019, inclusive, en precios constantes de diciembre de 2019, incrementados por la tasa de crecimiento porcentual del tráfico de pasajeros facturados realmente experimentado por la Concesión entre enero y febrero de 2020 frente al tráfico de pasajeros facturados del mismo periodo de 2019, y los ingresos efectivamente causados entre el 23 de marzo y el 1 de septiembre de 2020, inclusive, en precios constantes de diciembre de 2019. Valores todos determinísticos, conocidos y que se desprenden de los estados financieros auditados de EL CONCESIONARIO para el periodo de 2019 y 2020.

Del valor de la compensación de que trata el párrafo anterior se acuerda entre las Partes descontar la contraprestación adeudada por el Concesionario hasta el 01 de septiembre de 2020, así como la contraprestación asociada a dicho ingreso compensado, generando un Valor de compensación Neta VCN.

(...)

Con base en la aplicación de la fórmula las partes acuerdan que el Valor de Compensación Neta a 01 de septiembre de 2020 asciende a la suma de \$20.417.347.056 pesos de diciembre de 2019.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Determinación del plazo de prórroga compensatorio

De acuerdo con lo dispuesto en el romanito (ii) del numeral 4.1. del MOU las Partes acuerdan que el mecanismo para compensar el VCN será a través de la prórroga del Contrato de Concesión por el "Plazo de Prórroga Compensatorio".

De conformidad con la metodología de cálculo establecida en el numeral (iii) de la Sección 4.1 del Memorando de Entendimiento, para el plazo de prórroga se tendrá en cuenta que el valor de ingresos regulados y no regulados se calculará libre de todos los gastos y costos propios de la administración, operación y mantenimiento del Aeropuerto durante el Plazo de Prórroga Compensatorio, (...)

De la aplicación de la fórmula anterior y según las cifras reales para el período de 02 de septiembre de 2020 y hasta el 31 de enero de 2021, y las estimadas por el Concesionario desde el 01 de febrero de 2021 y verificadas

dentro de su alcance por la Agencia, y el ejercicio económico que soporta el presente documento contractual, da como resultado la obtención estimada del VCN en julio de 2022.

Este Plazo de Prórroga Compensatorio sustituye, para todos los efectos, el plazo restante para completar el plazo previsto en el Otrosí No. 8 del Contrato de Concesión.

El Plazo de Prórroga Compensatorio, fijado en julio de 2022, constituirá un plazo estimado máximo a efectos de que el CONCESIONARIO obtenga la compensación acordada, de manera que el contrato terminará al momento de obtención del VCN o al momento de vencimiento del plazo de prórroga compensatorio, lo que ocurra primero. En caso de que, durante el Plazo de Prórroga Compensatorio, el tráfico no se hubiera normalizado a los niveles del 2019, las Partes tendrán en cuenta tal circunstancia para la determinación del plazo, ya sea mediante la implementación de un plazo variable y/o cualquier otro mecanismo de plazo de prórroga compensatorio que consideren idóneo para tal fin, de conformidad con lo establecido en la sección (ii) del numeral 4.1 del MOU.

(...)

CLÁUSULA TERCERA: CONTRAPRESTACIÓN DURANTE EL PLAZO ESTIMADO DE PRÓRROGA COMPENSATORIO:

En atención a la suspensión de la obligación de pago de la contraprestación, las Partes acuerdan reactivar el término de su cumplimiento, señalando que a partir del dos (2) de septiembre de 2020 la única contraprestación que será objeto de reconocimiento por el Contrato de Concesión corresponderá al valor equivalente al resultado de aplicar el porcentaje de 52% a los Ingresos Regulados y No Regulados. Esta contraprestación se pagará mes vencido y será sujeta a validación de la firma Auditora o quien haga sus veces.

PARÁGRAFO PRIMERO: Contraprestaciones del 02 de septiembre de 2020 a febrero de 2021.

Teniendo en cuenta que el concesionario realizó la causación contable de las contraprestaciones de los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2020, y los meses de enero y febrero de 2021, bajo los conceptos y porcentajes del régimen de contraprestaciones vigente hasta el 1 de septiembre de 2020, se acuerda entre las Partes, que para aplicar el régimen variable del 52% de la presente cláusula, se realizará el ajuste contable a partir de marzo de 2021. Para tal fin, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la firma del presente OTROSÍ se calculará la diferencia del valor proporcional causado desde el 02 de septiembre de 2020 hasta el 28 de febrero de 2021 y el resultado de aplicar el porcentaje de contraprestación variable del 52% previsto en esta Cláusula a cada uno de dichos periodos y el saldo a favor o en contra que arroje la referida comparación, se adicionará o descontará (según corresponda) al valor de la contraprestación a partir del mes de marzo 2021.

Las contraprestaciones de los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2020 y los meses de enero y febrero de 2021, calculadas de acuerdo con el porcentaje variable del 52% de la presente cláusula, se pagarán dentro de los seis (6) meses siguientes a la firma del presente OTROSÍ de la siguiente forma:

(...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: Contraprestaciones desde marzo 2021 en adelante.

A partir del mes de marzo de 2021 las contraprestaciones se pagarán mes vencido dentro de los quince (15) días hábiles del siguiente mes de conformidad con el porcentaje variable establecido en la presente cláusula.
PARÁGRAFO TERCERO: Interés moratorio.

El no pago de la contraprestación en los plazos establecidos generará intereses moratorios a la tasa establecida numeral 8° del artículo 4° de la Ley 80 de 1993.

CLÁUSULA CUARTA: ALCANCE DEL OTROSÍ. Las PARTES manifiestan que los reconocimientos mediante el plazo de prórroga compensatorio que se acuerda en el presente OTROSÍ constituyen el único reconocimiento en su favor en relación con las afectaciones en los ingresos respecto del período comprendido entre el 23 de marzo y el 1 de septiembre de 2020. El mismo compensa integralmente en dicho período las afectaciones en los ingresos derivadas de la pandemia producida por el Covid-19 y de las medidas adoptadas por el Gobierno nacional y las autoridades territoriales para evitar su propagación y extingue de forma definitiva cualquier controversia que sobre el particular se pueda suscitar. Lo anterior, sin perjuicio de que, si durante el Plazo de Prórroga Compensatorio el tráfico no se hubiera normalizado a los niveles del 2019, las Partes revisarán la implementación de un plazo variable y/o cualquier otro mecanismo de plazo de prórroga compensatorio que consideren idóneo para tal fin.

Los acuerdos de que trata el presente OTROSÍ no comprenden los efectos que la pandemia Covid-19 llegaren a tener en el tráfico aéreo y en los ingresos regulados y no regulados con posterioridad al 1 de septiembre de 2020. Si hay afectaciones, las Partes conservarán sus derechos y atribuciones, dependiendo de la forma como el tráfico evolucione y/o de la cesación y/o reactivación de las medidas restrictivas de las entidades estatales nacionales y extranjeras, en relación con los vuelos comerciales nacionales e internacionales. Si hay afectaciones, las Partes adoptarán las medidas y/o los acuerdos que sean necesarios conforme al artículo 27 de la Ley 80 de 1993.

(...)

CLÁUSULA SEXTA: VIGENCIAS: Las demás cláusulas y disposiciones del Contrato de Concesión No. 058 de 2000 y sus Otrosíes 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 y 8 no modificadas mediante el presente OTROSÍ, continúan vigentes.”
(Subrayado fuera de texto)

Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, sobre el principio de Devengo establece: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

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

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, en el numeral 6. Definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros, señala:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

47. Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, debe evaluar la realidad económica que subyace a la misma; por ello, esta debe primar cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a la partida.

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

(...)

6.1.5. Gastos

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del

patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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.

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

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

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

85. 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 futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse

con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros.

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

86. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo pueda medirse con fiabilidad.” (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 No. 533 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)

CAPÍTULO V. OTRAS NORMAS

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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a las preguntas planteadas en su consulta, de la siguiente manera:

Pregunta 1 a la 5

Para definir el tratamiento contable de las cuentas por cobrar por concepto de contraprestación del contrato de concesión con Aerocali, para el año 2020, se tendrá en cuenta el cambio de condiciones que se presenta a partir del 02 de septiembre de 2020, de acuerdo con el Otrosí No. 9 al Contrato de Concesión No. 058-CON-2000 del 31 de marzo de 2021.

Por lo tanto, dado que las cuentas por cobrar que surgieron hasta el 01 de septiembre de 2021 hacen parte del valor a compensar al concesionario por los ingresos dejados de percibir durante el periodo comprendido entre el 23 de marzo y el 01 de septiembre de 2020, corresponde a la Aerocivil proceder a la baja en cuenta de estos derechos, toda vez que ha renunciado a ellos de acuerdo con lo estipulado en el Otrosí No. 9 al Contrato de Concesión No. 058-CON-2000, debitando la subcuenta 542403-Subvención por condonación de deudas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente a la cuenta por cobrar del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Ahora bien, dado que las cuentas por cobrar que surgieron a partir del 02 de septiembre de 2020, como resultado de la ampliación del plazo del contrato según el Otrosí No. 7 al Contrato de Concesión No. 058-CON-2000 del 24 de agosto de 2020, serán canceladas por Aerocali conforme a la nueva liquidación estipulada en la cláusula tercera del Otrosí No. 9 del 31 de marzo de 2021, cuando el concesionario pague la contraprestación por el valor correspondiente al 52% de los ingresos regulados y no regulados de los meses de septiembre a diciembre de 2020, la Aerocivil debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-

DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta y cuenta que atañe a la cuenta por cobrar de cada uno de los meses.

La diferencia que se genere entre el valor reconocido en la cuenta por cobrar por la contraprestación según los parámetros del contrato, así como el Otrosí No. 1, y la liquidación acordada en el Otrosí No. 9 se reconocerá afectando el resultado del periodo de la Aerocivil. Cuando el valor cancelado sea menor al registrado en la cuenta por cobrar, la entidad reconocerá la diferencia como gasto en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS; y, cuando el valor cancelado sea mayor al previamente reconocido, la entidad reconocerá un ingreso en la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Pregunta 6

En relación con los valores que la entidad reconoció como cuenta por cobrar por la contraprestación de los meses de enero y febrero de 2021, deberá tener en cuenta los ingresos regulados y no regulados que generó Aerocali para esos meses y ajustar el valor reconocido en la subcuenta y cuenta correspondiente a la cuenta por cobrar, contra el aumento o la disminución de la subcuenta y cuenta correspondiente del ingreso por concepto de la contraprestación asociada al contrato de concesión inicialmente afectada.

Para el reconocimiento de la contraprestación a partir de marzo de 2021, la entidad calculará el 52% de los ingresos regulados y no regulados reportados en los estados financieros auditados de Aerocali, y registrará el derecho mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva de la clase 4-INGRESOS.

CONCEPTO No. 20211120104681 DEL 13-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Beneficios a los empleados Gastos de administración y operación Gastos de ventas Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro de mayores y menores valores pagados por las EPS por concepto de incapacidades en el periodo actual y posteriores

Doctora

DIANA YOLIMA RICO ARIAS

Experto Técnico Grado 3 - Contadora

Unidad de Búsqueda de Personas dadas por Desaparecida en el contexto y en razón del conflicto armado (UBPD)

Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010035442 el 04 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente, nos permitimos solicitar concepto referente a la traza contable que se debe reflejar en la contabilización de mayores y menores valores pagados por las EPS al momento de hacer reintegros por concepto de incapacidades, teniendo en cuenta los siguientes escenarios presentados en la Entidad:

- *Reintegros por parte de las EPS por mayores valores registrados contablemente en vigencia actual y vigencia anterior, por diferencias en el cálculo del IBC entre la EPS y la UBPD.*

Si la EPS consignó el mayor valor y realizada la consulta directamente a la EPS, corrobora que el valor es correcto. ¿Es posible reconocerlo como un ingreso por recuperación?

- *Reintegros por parte de las EPS por menores valores registrados contablemente en vigencia actual y vigencia anterior, por diferencias en el cálculo del IBC entre la EPS y la UBPD.*

- *¿Cuál sería la contabilización en los casos en los que la UBPD haya registrado y pagado una incapacidad a un servidor, y la EPS no reconoció la incapacidad a la UBPD como empleador por no cumplir con los requisitos legales?*

El anterior interrogante surge del concepto emitido por la Superintendencia Nacional de Salud a la UBPD:

“(…) El Decreto 780 de 2016 establece un requisito mínimo para que proceda el reconocimiento de la prestación económica de la incapacidad por enfermedad general con cargo a los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud:

ARTÍCULO 2.1.13.4. INCAPACIDAD POR ENFERMEDAD GENERAL. *Para el reconocimiento y pago de la prestación económica de la incapacidad por enfermedad general, conforme a las disposiciones laborales vigentes, se requerirá que los afiliados cotizantes hubieren efectuado aportes por un mínimo de cuatro (4) semanas.*

No habrá lugar al reconocimiento de la prestación económica de la incapacidad por enfermedad general con cargo a los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, cuando estas se originen en tratamientos con fines estéticos o se encuentran excluidos del plan de beneficios y sus complicaciones.

Conviene subrayar que los dos primeros días de la incapacidad son asumidos por el empleador.

De esta manera, si la incapacidad no satisface los mandatos legales y reglamentarios explicados, no puede ser reconocida con cargo a los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Las incapacidades laborales deben ser pagadas directamente por el empleador al trabajador, y el empleador es quien luego debe cobrarlas a la EPS, y si esta no las paga tendrá que asumirlas, ya que no puede descontarlas al trabajador, teniendo en cuenta que el artículo 227 del Código Sustantivo del Trabajo –CST. (...)”.

- *¿Cuál sería la contabilización en los casos en los que existan diferencias en los reintegros realizados por las EPS por mayores valores cuyo monto es mínimo (1 peso, 10 pesos, 3 pesos, 100 pesos)? ¿Cuál es el tratamiento que se debe dar en vigencia actual y vigencia anterior?*

- *¿Cuál sería la contabilización en los casos en los que existan diferencias en los reintegros realizados por las EPS por menores valores cuyo monto es mínimo (1 peso, 10 pesos, 3 pesos, 100 pesos, 500 pesos)? ¿Cuál es el tratamiento que se debe dar en vigencia actual y vigencia anterior?*

- *De requerir hacer ajustes de depuración de vigencia actual o anterior, ¿es necesario convocar a Comité de Sostenibilidad Contable?*

- *¿Cuál sería el tratamiento contable que debería aplicar la UBPD en los casos en los que la Entidad haya solicitado a una EPS el reconocimiento de prestaciones económicas por concepto de incapacidades en varias ocasiones y esta se niegue a reconocerlas?”*

CONSIDERACIONES

La Ley Estatutaria N° 1751 del 16 de febrero de 2015, por medio de la cual se regula el derecho fundamental a la salud y se dictan otras disposiciones, establece en el artículo 25:

“Artículo 25. Destinación e inembargabilidad de los recursos. Los recursos públicos que financian la salud son inembargables, tienen destinación específica y no podrán ser dirigidos a fines diferentes a los previstos constitucional y legalmente.”

El Decreto 780 del 06 de mayo de 2016 del Sector Salud y Protección Social, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social, en el artículo 2.1.13.4. establece:

“ARTÍCULO 2.1.13.4. Incapacidad por enfermedad general. Para el reconocimiento y pago de la prestación económica de la incapacidad por enfermedad general, conforme a las disposiciones laborales vigentes, se requerirá que los afiliados cotizantes hubieren efectuado aportes por un mínimo de cuatro (4) semanas.

No habrá lugar al reconocimiento de la prestación económica de la incapacidad por enfermedad general con cargo a los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, cuando estas se originen en tratamientos con fines estéticos o se encuentran excluidos del plan de beneficios y sus complicaciones.

(...)

ARTÍCULO 3.2.1.10. Ingreso Base de Cotización durante las incapacidades o la licencia de maternidad.

(...)

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

(...)” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en Radicado N° 202111400189921 del 24 de febrero de 2021 de la Superintendencia Nacional de Salud, se precisa:

“La EPS o EOC debe efectuar la revisión y liquidación de las solicitudes de reconocimiento de las prestaciones económicas, las cuales, debe realizar dentro del término de quince (15) días hábiles siguientes a la solicitud.

Realizada la revisión y liquidación, la EPS o EOC tendrá, un plazo no mayor a cinco (5) días hábiles, contados a partir de la autorización de la prestación económica, para realizar el pago directo o mediante transferencia electrónica. (parágrafo 1º del artículo 2.2.3.1 del Decreto 780 de 2016).

Transcurridos los cinco (5) días hábiles, si la EPS o EOC no realiza el pago, debe reconocer y pagar intereses moratorios.

(...)

De lo expuesto se puede observar que está en cabeza del empleador el llevar a cabo ante la respectiva EPS, el trámite tendiente al reconocimiento de incapacidades, para lo cual dispone de un término de tres (3) años, contados a partir de la fecha efectiva del pago al trabajador.

(...)

Conviene subrayar que los dos primeros días de la incapacidad son asumidos por el empleador.

De esta manera, se tiene que, si la negativa es legítima, es decir, la incapacidad no satisface los mandatos legales y reglamentarios explicados, no puede ser reconocida con cargo a los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Por otro lado, si la negativa es irregular, es decir, que la incapacidad sí se ha ajustado a los mandatos del artículo 2.1.13.4 del Decreto 780 de 2016, deberán iniciarse las acciones legales correspondientes, tendientes al reconocimiento del derecho ante la jurisdicción laboral.

(...)

Las incapacidades laborales deben ser pagadas directamente por el empleador al trabajador, y el empleador es quien luego debe cobrarlas a la EPS, y si esta no las paga tendrá que asumirlas, ya que no puede descontarlas al trabajador, teniendo en cuenta que el artículo 227 del Código Sustantivo del Trabajo –CST- (...)” (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 anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 218 del 2020, indica en las Normas de Cuentas por cobrar y políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, lo siguiente:

“2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas

por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Los numerales 3.2.2 y 3.2.14 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, señala:

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

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

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

(...)

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

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2511- BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, así: “Representa el valor de las obligaciones por beneficios a los empleados cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestados sus servicios.”

Igualmente, en el referido CGC se describe la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS como “...el valor de las prestaciones proporcionadas, directamente por la entidad, a los empleados o a quienes dependen de ellos.”, y la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS como “...el valor de las prestaciones proporcionadas directamente por la entidad a los empleados o a quienes dependen de ellos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, 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 ese sentido, la entidad reconoce una cuenta por cobrar a las Entidades Promotoras de Salud (EPS) cuando exista un derecho de reembolso, cuyo valor se calcula de conformidad con lo establecido en la regulación vigente sobre la materia, caso en el cual se deberá aplicar integralmente la norma de Cuentas por Cobrar correspondiente al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

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

A partir del tercer día de ausencia por incapacidad, de las cuales, además de tener la obligación de pago, se tenga un derecho de reembolso por parte de las EPS por el cumplimiento de los mandatos legales y reglamentarios contenidos en el artículo 2.1.13.4 del Decreto 780 de 2016, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO. El pasivo se cancelará con el giro del pago al funcionario, y el derecho con la recepción de los recursos transferidos por parte de la EPS.

Así las cosas, se da respuesta al caso particular bajo los siguientes términos:

Cuando se presenten mayores o menores valores liquidados y consignados por la EPS, respecto de la cuenta por cobrar reconocida por la UBDP, las diferencias se deberán reconocer en función de la causa que las origina:

1. Cuando la liquidación realizada por la UBDP es correcta, pero existen diferencias por mayores o menores valores liquidados y consignados por la EPS, producto de un error cometido por estas entidades, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la UBDP, el procedimiento contable será el siguiente:

La UBDP reconocerá los mayores valores liquidados y consignados por la EPS, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el valor total del giro, y un crédito en las subcuentas 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el valor liquidado y registrado por la UBDP, y 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de la diferencia presentada, la cual configura una obligación de pago por devolución de saldos a la EPS.

La UBDP reconocerá los menores valores liquidados y consignados por la EPS, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el valor total del giro, y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el valor transferido, subsistiendo un derecho de cobro por el saldo insoluto a cargo de la EPS por concepto de incapacidades.

2. Cuando en la liquidación de la UBDP exista un error en el valor imputable por concepto de incapacidades producto de errores aritméticos, omisión o inadvertencia de la regulación laboral vigente, entre otros, la entidad lo corregirá en el periodo contable en el que se descubrió el hecho, así:

a. Las diferencias por menores o mayores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS, con relación al derecho de reembolso legalmente exigible, descubiertos en el mismo periodo del reconocimiento de la cuenta por cobrar, se corregirán:

La UBDP corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, debitando: i) la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, cuando la intención sea solicitarle al empleado el reintegro del mayor valor pagado, o ii) las subcuentas 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, y 520301-Incapacidades de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, cuando la entidad asuma dicho valor; y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

La UBPD corregirá los menores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, debitando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuando el menor valor causado ocasionó un menor valor pagado al empleado.

Posteriormente, la UBPD reconocerá el valor consignado por la EPS debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

b. Las diferencias por menores o mayores valores reconocidos en la cuenta por cobrar a la EPS, con relación al derecho de reembolso legalmente exigible, descubiertos en un periodo posterior al reconocimiento de la cuenta por cobrar, se corregirán:

La UBPD corregirá los mayores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, cuando la intención sea solicitarle al empleado el reintegro del mayor valor pagado, o la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuando la entidad asuma dicho valor. El crédito corresponderá a la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

La UBPD corregirá los menores valores causados en la cuenta por cobrar a la EPS, antes de efectuar el registro del valor consignado por la EPS, mediante un débito en la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, con crédito en la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, cuando el menor valor causado ocasionó un menor valor pagado al empleado.

En este caso, si el error de periodos anteriores es material, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Posteriormente, la UBPD reconocerá el valor consignado por la EPS debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 138426-Pago por cuenta de terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

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

De esta manera, al no existir derecho de reembolso por parte de la EPS, la UBPD deberá registrar la obligación de pagar las incapacidades laborales al trabajador mediante un débito en la subcuenta 510201-Incapacidades de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS o en la subcuenta 520301-Incapacidades, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS con crédito a la subcuenta 251125-Incapacidades de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

Si la UBPD efectuó el registro de la cuenta por cobrar y la EPS decide no reconocerla al no cumplir con los requisitos legales, se configura un error que deberá ser subsanado atendiendo los principios del numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, al presentarse errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos económicos.

Ahora bien, las diferencias por mayores y menores valores reintegrados por la EPS, frente al valor de la cuenta por cobrar registrada por la UBPD, cuyo monto es mínimo, deberán ajustarse en función de la causa que las origina, esto es, cuando la liquidación realizada por la UBPD es correcta, y cuando en la liquidación de la UBPD exista un error en el valor imputable por concepto de incapacidades producto de errores aritméticos, omisión o inadvertencia de la regulación laboral vigente, entre otros.

Al respecto de la segunda causa, si se trata de ajustes de errores de periodos anteriores que para la entidad se consideren materiales, para efectos de presentación, la UBPD debe reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, en atención al numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

De otra parte, 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.

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la herramienta escogida por la entidad, deberá garantizar no solo lo establecido en el numeral 3.2.2, sino también lo indicado en el numeral 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de la información, el cual estipula que se debe realizar permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla con fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generen información relativa a cuentas por cobrar, entre otros, con el fin de que no se presenten situaciones tal como la existencia de valores que no representan ningún derecho o bien para la entidad.

Así mismo, el numeral 3.2.14. del procedimiento antes referido, indica que 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 ese sentido, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, así como la definición de sus funciones, entre otros asuntos, es competencia de las entidades contables públicas. Por lo anterior, quien está llamado a analizar si es necesario y pertinente convocar al Comité de Sostenibilidad Contable, para realizar los ajustes de depuración de cifras en el periodo actual y anteriores, es la UBPD.

Por medio de este concepto se deja sin vigencia el concepto CGN N° 20211100059621 del 18 de julio de 2021, dirigido a la doctora Diana Yolima Rico Arias, Contadora de la Unidad de Búsqueda de Personas dadas por Desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado (UBPD).

CONCEPTO No. 20211120111361 DEL 16-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Inventarios
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes recibidos en dación de pago que son entregados al Colector de Activos Públicos del Estado (CISA) para su comercialización.

Doctor
SANTIAGO SÁNCHEZ PEÑA
Jefe Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora
U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010043212 el 23 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La DIAN función Recaudadora en el régimen de contabilidad precedente reconocía los bienes inmuebles adjudicados a la nación como Otros Activos – Bienes Recibidos en dación de pago, los cuales se encontraban disponibles para la venta.

(...)

La entidad dispuso transferir de forma gratuita los bienes inmuebles a CISA, transferencia que se realizó a dicha entidad, igualmente trasladando el saldo de los bienes transferidos de la cuenta de Otros Activos – Bienes Recibidos en dación de pago a las cuentas de Otros Activos - bienes entregados a terceros, en aplicación de los nuevos marcos bajos estándares internacionales para la entidades de gobierno la entidad dispuso trasladar el saldo de la cuenta Otros Activos Bienes Recibidos en dación de pago a las cuentas de inventarios y el saldo de la cuenta Otros Activos Bienes Entregados a Terceros a las cuentas por cobrar, debido a que CISA una vez vendido los bienes transferidos de forma gratuita, consigna a nombre de la DIAN a través de la DTN los valores de la venta.

De acuerdo a lo anterior me permito solicitar se dé respuesta separada y completa a los siguientes interrogantes:

1. ¿ Los bienes transferidos a CISA en forma gratuita, de los cuales existe la posibilidad de recibir un beneficio económico ya que CISA una vez los vende le transfiere el valor vendido a la DTN a nombre de la DIAN función Recaudadora, se deben dar de baja de los activos - cuentas por cobrar en contrapartida con un gasto?, tal y como lo dispone el nuevo marco normativo para entidades de gobierno de los inventarios la cual, indica lo siguiente: “Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien” lo anterior teniendo en cuenta que la transferencia gratuita se registró contablemente bajo las normas del régimen precedente.

2. ¿Los valores transferidos producto de la venta realizada por CISA se deben reconocer como un aprovechamiento en el caso de que se den de baja de las cuentas por cobrar?

3. ¿En caso de que no sean vendidos los bienes por el colector CISA, y se restituyen los bienes a la DIAN cual debe ser su tratamiento contable?”

Posteriormente, en mesa de trabajo realizada el día 18 de noviembre de 2021, se realizaron las siguientes aclaraciones sobre su consulta:

“1. La función recaudadora de la DIAN no tiene bienes de propiedades, planta y equipo bajo su control, dado que su actividad es el recaudo de los tributos del orden nacional y no tiene a su cargo la gestión, medición y control de activos fijos, que corresponde a la función pagadora de la DIAN.

2. Los bienes objeto de la consulta son recibidos en dación de pago de obligaciones tributarias. Estos bienes están disponibles para la venta, por lo que la DIAN los tiene reconocidos como inventarios y no espera utilizarlos en el desarrollo de sus actividades administrativas ni operativas.

3. Los bienes entregados gratuitamente a CISA están reconocidos como cuentas por cobrar. En la medida que se venden estos bienes, CISA consigna los recursos en una cuenta del tesoro a favor de la DIAN.

4. Dado que el Concepto N° 20211100071211 se emitió con base en el Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos y este Procedimiento se emitió bajo el contexto normativo del año 2016, se evaluará la pertinencia de dar un tratamiento diferente al definido allí para los bienes objeto de la consulta de la DIAN.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

27. Cuando los inventarios se vendan a precios de mercado o se distribuyan a precios de no mercado, su valor se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

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

9.5. Baja en cuentas

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

(...)

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

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), actualizado mediante Resoluciones 079 y 081 de 2021, describe el grupo 15-INVENTARIOS, como sigue: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los activos adquiridos, los que se encuentran en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse sin contraprestación en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. Así mismo, incluye los bienes recibidos en dación de pago que la entidad espera vender.”

Adicionalmente, el CGC describe la cuenta 8313-MERCANCÍAS ENTREGADAS EN CONSIGNACIÓN, así: “Representa el valor de las mercancías entregadas en consignación para ser comercializadas por terceros”. Asimismo, esta cuenta se debita con “El valor de las mercancías entregadas en consignación.”, y se acredita, entre otros conceptos, con “1- El valor de las mercancías entregadas en consignación que se vendan. 2- El valor de las mercancías entregadas en consignación que se devuelvan a la entidad.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Teniendo en cuenta que el objetivo de los bienes recibidos en dación de pago es lograr el recaudo efectivo del tributo correspondiente mediante su comercialización y no la obtención de potencial de servicio o beneficios económicos futuros mediante su uso por parte de la entidad, cuando la DIAN reciba el bien registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, donde tenga reconocida la obligación tributaria.

Cuando la DIAN transfiera estos bienes a CISA para que esta a su vez los comercialice, los mantendrá registrados en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, hasta tanto CISA los comercialice, ya que existe la posibilidad de que CISA devuelva el bien y no realice la venta. Es pertinente señalar que la DIAN debe aplicar los criterios de medición posterior establecidos en la Norma de Inventarios para este tipo de bienes, según corresponda a bienes disponibles para la venta a precios de mercado o para la distribución a precios de no mercado.

Asimismo, para efectos de control, la DIAN registrará estos bienes mediante un débito de la subcuenta 831301-Mercancías entregadas en consignación, de la cuenta 8313-MERCANCÍAS ENTREGADAS EN CONSIGNACIÓN, y un crédito en la subcuenta 891505-Mercancías entregadas en consignación, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Cuando CISA realice la venta del bien, la DIAN registrará un débito en la subcuenta 138416-Enajenación de activos, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor de la venta del bien; un débito en la subcuenta 158002-Mercancías en existencia, de la cuenta 1580-DETERIORO DE VALOR DE INVENTARIOS (CR), si existe deterioro de valor acumulado relacionado con el bien vendido; y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Adicionalmente, si existe diferencia se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, según corresponda. Asimismo, reversará el registro realizado en las cuentas de orden, mediante un débito de la subcuenta 891505-Mercancías entregadas en consignación, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y un crédito en la subcuenta 831301-Mercancías entregadas en consignación, de la cuenta 8313-MERCANCÍAS ENTREGADAS EN CONSIGNACIÓN.

Cuando CISA realice la transferencia de recursos a la Dirección del Tesoro Nacional a favor de la DIAN, esta última debitará la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y acreditará la subcuenta 138416-Enajenación de activos, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

A continuación, en atención a lo concluido anteriormente, me permito darle respuesta a cada una de las preguntas planteadas en su consulta:

1. ¿Los bienes transferidos a CISA en forma gratuita, de los cuales existe la posibilidad de recibir un beneficio económico, ya que CISA una vez los vende le transfiere el valor vendido a la DTN a nombre de la DIAN función Recaudadora, se deben dar de baja de los activos en contrapartida con un gasto?

Al transferir los bienes a CISA, la DIAN debe mantenerlos reconocidos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, en la que reconoció el bien cuando lo recibió en dación de pago. Por lo tanto, no se requiere la reclasificación del bien a ninguna otra cuenta del activo ni al gasto.

Asimismo, para efectos de control, la DIAN registrará estos bienes mediante un débito de la subcuenta 831301-Mercancías entregadas en consignación, de la cuenta 8313-MERCANCÍAS ENTREGADAS EN CONSIGNACIÓN, y un crédito en la subcuenta 891505-Mercancías entregadas en consignación, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

2. ¿Los valores transferidos, producto de la venta realizada por CISA, se deben reconocer como un aprovechamiento?

El valor recaudado por CISA, producto de la venta de los inmuebles transferidos, debe reconocerse por parte de la DIAN como un débito en la subcuenta 138416-Enajenación de activos, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor de la venta del bien; un débito en la subcuenta 158002-Mercancías en existencia, de la cuenta 1580-DETERIORO DE VALOR DE INVENTARIOS (CR), si existe deterioro de valor acumulado relacionado con el bien vendido; y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Si existe diferencias entre los débitos y el crédito anteriores, se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, según corresponda.

Asimismo, reversará el registro realizado en las cuentas de orden, mediante un débito de la subcuenta 891505-Mercancías entregadas en consignación, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y un crédito en la subcuenta 831301-Mercancías entregadas en consignación, de la cuenta 8313-MERCANCÍAS ENTREGADAS EN CONSIGNACIÓN.

3. En caso de que no sean vendidos los bienes por CISA y se restituyan los bienes a la DIAN, ¿cuál debe ser su tratamiento contable?

En el caso señalado en su pregunta, la DIAN no tendría que realizar reclasificación del inventario, toda vez que con la transferencia estos continúan siendo reconocidos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

No obstante, reversará el registro realizado en las cuentas de orden, mediante un débito de la subcuenta 891505-Mercancías entregadas en consignación, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), y un crédito en la subcuenta 831301-Mercancías entregadas en consignación, de la cuenta 8313-MERCANCÍAS ENTREGADAS EN CONSIGNACIÓN.

Ahora bien, como la DIAN ha reconocido algunos bienes entregados a CISA como cuentas por cobrar, debe realizar la corrección de estos errores en el periodo actual, en atención a la Norma sobre políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con el fin de que se aplique el tratamiento contable descrito en estas conclusiones.

Después, la DIAN deberá evaluar la materialidad de los errores y, de resultar materiales, deberá reexpresar la información comparativa afectada en la elaboración de los estados financieros del año 2021, tanto en la estructura de los estados financieros como en las notas, de tal manera que la información se presente como si nunca se hubiera cometido este error.

Mediante este concepto, se deroga el Concepto N° 20211100071211, del 09 de septiembre de 2021.

CONCEPTO No. 20211120112521 DEL 20-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingreso por Transferencias y Subvenciones Ingreso por Operaciones Interinstitucionales Gastos por Transferencias y Subvenciones
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de las transferencias al FONECA

Doctora
PATRICIA E. GONZÁLEZ ROBLES
Directora Financiera
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
Bogotá D.C.

Con el presente nos permitimos reemplazar el concepto 20211100064681 del 11 de agosto de 2021, mediante el cual se daba respuesta a la solicitud radicada con el N° 20210010037912 del 23 de junio de 2021 y se atiende la solicitud en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“En el marco de la gestión y pago del pasivo pensional y prestacional de Electricaribe S.A. E.S.P., a cargo del Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. - FONECA, dicho Patrimonio Autónomo tiene la función y obligación, entre otras, de administrar y pagar el pasivo pensional, legal y convencional, así como los derechos de pensión legal y convencional que estando legalmente causados se encuentren pendientes por reconocer; administrar y pagar el pasivo prestacional asociado a los derechos de pensión, legal y convencional, entre otras funciones asociadas a su cargo, en el marco de la Ley 1955 de 2019, “Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 - Pacto por Colombia, pacto por la equidad”, y el Decreto de 042 de 2020.

De esta manera, conforme lo expuesto y las consideraciones que nos permitimos desarrollar posteriormente en la presente comunicación, aunado a los preceptos de orden constitucional, jurisprudencial, jurídico, judicial y social, y las consecuentes implicaciones judiciales, sociales, entre otras de vital trascendencia, que conlleva el no cumplir de manera oportuna con las obligaciones de carácter pensional, resulta esencial para el P.A. FONECA contar de manera oportuna con los recursos suficientes para cumplir con las obligaciones encomendadas relativas a los derechos pensionales y prestacionales de los pensionados de Electricaribe S.A. E.S.P., pasivo asumido por la Nación a través del FONECA a partir del 1o de febrero de 2020, en virtud de las normas precitadas.

Por las razones expuestas, respetuosamente nos dirigimos a ustedes con el fin de elevar consulta en relación con la preocupante situación presentada en la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios SSPD, referente a la imposibilidad presente para la transferencia oportuna de nuestra parte hacia el FONECA, de los recursos necesarios para

su gestión, recursos apropiados para dicho Patrimonio Autónomo en el Presupuesto General de la Nación para la presente vigencia 2021 por un total de CIENTO TREINTA Y TRES MIL MILLONES DE PESOS (\$133.000 millones), y frente al cual hemos adelantado de manera oportuna todas las gestiones y procedimientos presupuestales del caso ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con el propósito de dar inicio a dicha transferencia de recursos conforme a los Planes Anuales de Caja – PAC definidos para cada periodo.

Así mismo, como referencia y antecedentes de la situación expuesta, nos permitimos informar las siguientes consideraciones:

En virtud de lo establecido en el artículo 2.2.9.8.1.1., “Asunción del Pasivo Pensional y Prestacional”, del Decreto 042 del 16 de enero de 2020, y en línea con lo dispuesto en el artículo 315, “SOSTENIBILIDAD DEL SERVICIO PÚBLICO MEDIANTE LA ASUNCIÓN DE PASIVOS”, de la Ley 1955 del 25 de mayo de 2019, la Nación asumió a partir del 1o de febrero de 2020 y a través del Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. – FONECA, las pensiones ciertas o contingentes y las obligaciones convencionales de jubilación y/o legal de vejez, a cargo de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P.

A causa de ello, y de conformidad con el artículo 2.2.9.8.1.6., “Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. – FONECA”, el 9 de marzo de 2020 la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y la Fiduciaria la Previsora S.A. celebraron el Contrato de Fiducia Mercantil Irrevocable No. 6192026, para la constitución del Patrimonio Autónomo FONECA, cuyo propósito es la gestión y pago del pasivo pensional y prestacional asociado, asumido por la Nación en los términos del citado Decreto.

Así mismo, el artículo en mención establece que el Patrimonio Autónomo FONECA “es una cuenta especial de la Nación, sin personería jurídica, que hará parte de la sección presupuestal de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios”.

En el mismo sentido, de conformidad con el artículo 2.2.9.8.1.7., “Recursos del Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. – FONECA”, del Decreto del asunto, para el cumplimiento de su objeto el FONECA contará, entre otros, con los recursos del Presupuesto General de la Nación que se apropien para cubrir el déficit de recursos para el pago del pasivo pensional.

De igual manera, el numeral 2o de la Cláusula 12.2., “OBLIGACIONES DEL FIDEICOMITENTE”, del referido Contrato de Fiducia, **establece como una de las obligaciones de esta Superintendencia en calidad de Fideicomitente, la de gestionar la transferencia de los recursos al Patrimonio Autónomo, en la forma y oportunidad prevista en dicho contrato.** (Negrilla y subraya fuera de texto)

En consecuencia, la SSPD solicitó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público la creación del objeto de gasto correspondiente para la afectación presupuestal, el cual fue aprobado mediante radicado No. 2-2021-015639 del 30 de marzo de 2020, con el siguiente concepto: 03-24-02-091 Fondo Nacional del Pasivo Pensional y prestacional de la electrificadora del Caribe S.A. E.S.P – FONECA.

Así mismo, la SSPD solicitó a dicho Ministerio la creación del rubro de ingreso, sin embargo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público mediante oficio No. 2-2021-015572 del 30 de marzo de 2021, indicó lo siguiente “me permito informarle que no es procedente atender su requerimiento teniendo en cuenta que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios no es responsable del registro de la ejecución de ingresos de aportes nación, toda vez que su recaudo no lo realiza la entidad”.

Por las razones y consideraciones expuestas, solicitamos respetuosamente a la Contaduría General de la Nación, se sirva expedir concepto acerca del procedimiento contable que se debe aplicar, para efectos de, lo antes posible, poder realizar

de nuestra parte las acciones a que haya lugar con el fin de materializar la transferencia de los recursos con destino al Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. – FONECA, situación de orden prioritario, si tenemos en cuenta las graves implicaciones que podría conllevar el incumpliendo en el pago de la obligaciones pensionales a su cargo, y que no existe actualmente otra fuente de recursos que permita suplir una eventual imposibilidad de transferir oportunamente los montos requeridos por el FONECA para su gestión.”

CONSIDERACIONES

La Ley 1955 de 2019 por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, “Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”, establece:

“ARTÍCULO 315. SOSTENIBILIDAD DEL SERVICIO PÚBLICO MEDIANTE LA ASUNCIÓN DE PASIVOS. Con el fin de asegurar la prestación eficiente y sostenible del servicio público de distribución y comercialización de electricidad en la Costa Caribe del país, en desarrollo del artículo 365 de la Constitución Política, autorícese a la Nación a asumir directa o indirectamente el pasivo pensional y prestacional, así como el pasivo de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. asociado al Fondo Empresarial de la siguiente manera: i) el pasivo pensional y prestacional correspondiente a la totalidad de las pensiones y cesantías, ciertas o contingentes, pagaderas a los pensionados de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. y a las obligaciones convencionales, ciertas o contingentes, adquiridas por la causación del derecho a recibir el pago de la pensión convencional de jubilación y/o legal de vejez; ii) el pasivo de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. con el Fondo Empresarial correspondiente a las obligaciones en las cuales el Fondo haya incurrido o incurra, incluyendo garantías emitidas.

(...)

PARÁGRAFO SEGUNDO. Para la gestión y el pago del pasivo pensional y prestacional, la Nación - Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la celebración de un contrato de fiducia mercantil, constituirá el patrimonio autónomo - FONECA cuyo objeto será recibir y administrar los recursos que se transfieran, así como, pagar el pasivo pensional y prestacional, como una cuenta especial, sin personería jurídica, cuyos recursos serán administrados por quien determine el Gobierno nacional. Los recursos y los rendimientos de este fondo tendrán destinación específica para pagar el pasivo pensional y prestacional, así como los gastos de administración del patrimonio autónomo. Los recursos que el FONECA pueda recibir como consecuencia de un proceso de vinculación de capital para la operación de la prestación del servicio de energía eléctrica en la Costa Caribe, se transferirán directamente al patrimonio autónomo sin que se requiera operación presupuestal para tales efectos.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Decreto 042 de 2020 por el cual se adiciona el Capítulo 8 al Título 9 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto número 1082 de 2015 en relación con las condiciones de asunción por la Nación del pasivo pensional y prestacional, así como del pasivo asociado al Fondo Empresarial, a cargo de Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P, señala:

“Artículo 1°. Adición del Capítulo 8 al Título 9 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto número 1082 de 2015. Adiciónese el Capítulo 8 al Título 9 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto número 1082 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Planeación Nacional, de la siguiente manera:

“CAPÍTULO 8

Sección 1: CONDICIONES DE ASUNCIÓN POR LA NACIÓN DEL PASIVO PENSIONAL Y PRESTACIONAL A CARGO DE ELECTRIFICADORA DEL CARIBE S. A. E.S.P.

Artículo 2.2.9.8.1.1. Asunción del Pasivo Pensional y Prestacional. La Nación asumirá, a partir del 1° de febrero de 2020 y a través del Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P. - FONECA de que trata la presente sección, las pensiones ciertas o contingentes y las obligaciones convencionales ciertas o contingentes adquiridas por la causación del derecho de pensión convencional de jubilación y/o legal de vejez, a cargo de Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P.

Parágrafo 1. Asumido el pasivo en los términos previstos en el presente artículo y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 316 de la Ley 1955 de 2019, el FONECA será el único deudor frente a los acreedores de las obligaciones respectivas, sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria de la Nación prevista en dicha ley. En ningún caso las sociedades que lleguen a constituirse para continuar, de manera total o parcial, con la prestación del servicio a cargo de Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P. como resultado o con ocasión de la solución empresarial adoptada serán responsables por el pasivo pensional y prestacional.

(...)

Artículo 2.2.9.8.1.6. Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P. - FONECA. El Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P. - FONECA, es una cuenta especial de la Nación, sin personería jurídica, que hará parte de la sección presupuestal de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Para el efecto, la citada Superintendencia celebrará contrato de fiducia mercantil con Fiduprevisora S. A., de conformidad con el parágrafo 2° del artículo 315 de la Ley 1955 de 2019, para la constitución del patrimonio autónomo denominado FONECA cuyo propósito es la gestión y el pago del pasivo pensional y prestacional asociado, asumido por la Nación en los términos del presente Decreto, que tendrá entre otras las siguientes funciones: (...)” (Subrayado fuera del texto)

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 del 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; (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Previo a dar respuesta a su consulta, de conformidad con lo establecido en el numeral 2º del artículo 5º de la Resolución 354 del 2007 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 del 2018), los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública. En este sentido, a estos patrimonios autónomos se les asignará el respectivo marco normativo que deben aplicar, y deberán reportar, de forma independiente, su información financiera a la CGN.

Por lo anterior, el Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. - FONECA, con código CHIP 923273276, es considerado una entidad contable pública independiente para efectos de reporte contable ante la CGN.

De acuerdo con las normas expedidas para el pago del pasivo pensional de la Electrificadora del Caribe por el Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.SP. -FONECA, en donde los recursos serán suministrados a través de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, al asignar los recursos esta entidad debitará la subcuenta 542301-Para pago de pensiones y/o cesantías de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR,

Con el giro de los recursos la Superintendencia debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS en el evento que el giro sea realizado directamente al FONECA por la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional (DCPTN).

FONECA por su parte, reconoce los recursos asignados mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR con crédito a la subcuenta 442801-Para pago de pensiones y/o cesantías de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

Al recibir los recursos, FONECA debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En este caso se presenta operación recíproca entre la Superintendencia de Servicios Públicos, subcuenta 542301-Para pago de pensiones y/o cesantías de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y el FONECA subcuenta 442801-Para pago de pensiones y/o cesantías de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con este concepto se deroga el concepto 20211100064681 del 11 de agosto 2021.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto No. 20211100002111 del 11-02-2021

20211100003371 del 24-02-2021
20211100003421 del 24-02-2021
20211100045111 del 18-06-2021
20211100050911 del 24-06-2021
20211100060811 del 28-07-2021
20211100084201 del 13-10-2021
20211100102631 del 09-12-2021

1.4 PRÉSTAMOS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20211120060581 DEL 23-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos entregados a empleados del Departamento para la adquisición de vivienda.

Doctora
LUZ AYDE CORREA AGUIRRE
Directora de Contabilidad
Secretaría de Hacienda
Gobernación de Antioquia
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010034392, el 27 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Solicita concepto en el cual se indique el reconocimiento contable de los recursos otorgados para vivienda a empleados del Departamento de Antioquia.

A través de correo electrónico del día 15 de julio de 2021, remitido por su Despacho, se indica que la consulta se encuentra enfocada en el reconocimiento de las transacciones cuando los recursos son aprobados y entregados a los beneficiarios del Fondo, es decir a los empleados del Departamento.

CONSIDERACIONES

En Ordenanza Nro. 67 de 2016, por medio de la cual se reglamenta el funcionamiento del fondo de la vivienda del Departamento de Antioquia, se ordena:

“ARTÍCULO 1°. NATURALEZA JURÍDICA. El Fondo de la vivienda del Departamento de Antioquia, creado mediante ordenanza 20 de 1947, coordinado por el Secretario de Gestión Humana y Desarrollo Organizacional, quien podrá delegarlo.

ARTÍCULO 2°. OBJETIVOS DEL FONDO. El Fondo de la vivienda, tendrá como objeto propiciar la solución de vivienda de los empleados públicos, trabajadores oficiales y de los pensionados por invalidez o jubilación, cuando esta pensión le sea pagada directamente por esta entidad, o la administradora de pensiones correspondiente, en su valor total, o en cuota parte, por no menos de diez (10) años de servicio al Departamento de Antioquia, laborados dentro de los últimos quince (15) años anteriores a la fecha de pensión o jubilación.

PARÁGRAFO. El Fondo de la Vivienda, es un programa de bienestar laboral, destinado a financiar la adquisición, reparación, deshipoteca, y construcción de vivienda individual a largo plazo, con una tasa fija de interés, ligada al índice de precios al consumidor, no contempla capitalización de intereses, y acepta el prepago de la obligación, todo dentro de los lineamientos del sistema especializado de financiación de vivienda como partícipe del mismo con fundamento en el numeral 6 del artículo 4, y el parágrafo único del artículo 17, y artículos 23 y 31 de la Ley 546 de 1999, y los literales a), b), c) y e) del artículo 16 del Decreto Nacional 1428 del 26 de julio de 2000. (...)

ARTÍCULO 5°. RECURSOS DEL FONDO DE LA VIVIENDA. Los recursos del Fondo están conformados por: (...)

4. Las cuotas de amortización que abonen los beneficiarios por cualquier concepto. (...)

ARTÍCULO 12°. El Fondo de la Vivienda en cumplimiento de su objetivo realizará los siguientes préstamos:

- a. Para compra de vivienda
- b. Mejoramiento de la vivienda.
- c. Para construcción de vivienda en lote o terraza.
- d. Para cancelación total de las obligaciones garantizadas con hipoteca.
- e. Para reparaciones que requiera la única vivienda del beneficiario. (...)

ARTÍCULO 13°. El valor máximo del préstamo será de trescientos cincuenta (350) salarios mínimos mensuales legales vigentes en todos los casos a que se refiere los literales a), b), c) y d) del artículo 12° de esta ordenanza, y noventa y cinco (95) salarios mínimos mensuales legales vigentes como máximo, para el fin contemplado en el literal e) del mismo artículo con base en los diferentes rangos salariales, siempre y cuando este monto no supere el 70% del valor comercial del inmueble a reformar, y que el beneficiario tenga capacidad de pago. (...)

ARTÍCULO 16°. Los préstamos otorgados con destino a los programas de crédito de que habla el artículo 12° de la presente Ordenanza, se pagarán de acuerdo con el sistema de amortización gradual, mediante cuota quincenal o mensual según el caso, en un plazo hasta de veinte (20) años, excepto el nivel directivo, que el plazo será de quince (15) años.

Los préstamos para reparaciones no podrán exceder el plazo de doce (12) años.

PARÁGRAFO 1°. Los beneficiarios de préstamos para vivienda, podrán en cualquier tiempo, cancelar en todo o en parte el saldo de la obligación. (...)

ARTÍCULO 35°. En los casos contemplados en el artículo 12° de esta Ordenanza, la entrega de las sumas a cargo del Departamento de Antioquia- Fondo de la Vivienda, se hará al vendedor, acreedor o al beneficiario del préstamo, según el caso. (...)

ARTÍCULO 38°. Cuando a consecuencia de un accidente de trabajo, sobrevenga la muerte de un empleado, o trabajador oficial, el Fondo de la Vivienda subsidiará exclusivamente la adquisición o construcción de vivienda del cónyuge o del compañero (a) permanente y sus hijos menores de 18 años, con la suma de ochenta (80) salarios mínimos legales mensuales vigentes, acreditando la no propiedad de ningún otro inmueble rural o urbano, derechos en inmuebles, o que hayan sido víctimas de desastres naturales o por alteración de orden público, y además que su patrimonio no exceda de 40 salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en esta suma se incluyan las prestaciones sociales causadas a favor del servidor por el Departamento de Antioquia, ni los derechos sobre inmuebles. La inversión se hará bajo la vigilancia del Fondo de la Vivienda. Siempre que el subsidio cubra el valor total de la vivienda, sobre éste se deberá constituir patrimonio de familia inembargable. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: “(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, define en el numeral 6.1.1. Activos:

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

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

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

El Capítulo I. Activos, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“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 medirán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto por subvención o por beneficios a los empleados en el resultado del periodo, excepto cuando el acceso a la tasa de interés inferior a la del mercado esté condicionado al cumplimiento futuro de determinados requisitos, 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 por cobrar. Los costos de transacción en los que se incurra con anterioridad al reconocimiento del préstamo se reconocerán como un activo diferido. Cuando el préstamo se reconozca, la entidad incluirá en el valor del préstamo los costos de transacción previamente reconocidos y disminuirá el activo diferido.

5. Los costos de transacción son los costos incrementales directamente atribuibles al préstamo por cobrar, estos incluyen, por ejemplo, honorarios y comisiones pagadas a asesores o abogados. Se entiende como un costo incremental aquel en el que no se habría incurrido si 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.

7. 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. El rendimiento efectivo se reconocerá como mayor valor del préstamo por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo.

8. Los intereses recibidos y los pagos de capital reducirán el valor del préstamo por cobrar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.

9. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de los préstamos por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva. (...)

13. Si en una medición posterior las pérdidas por deterioro disminuyen, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. Las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas y, para el caso del deterioro estimado de forma individual, el valor del préstamo, luego de la reversión, no excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.

14. En caso de haberse reconocido un activo diferido o un beneficio a los empleados pagado 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.

3.5. Baja en cuentas

15. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad del préstamo se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros del préstamo y la diferencia con el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La 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, la entidad debe aplicar la norma de Préstamos por cobrar para el reconocimiento contable de los recursos dados a los empleados del Departamento de Antioquia para financiar la adquisición de vivienda o demás modalidades expresadas en la Ordenanza Nro. 67 de 2016, toda vez que corresponden a recursos financieros destinados para el uso por parte de terceros, y de los cuales se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.

El Departamento de Antioquia medirá el hecho económico por el valor desembolsado, y cuando 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, la medición corresponderá al valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares, caso en el cual se deberán seguir los lineamientos de la Norma de préstamos por cobrar.

En caso de existir costos de transacción, estos se sumarán al valor desembolsado o al valor presente de los flujos futuros descontados.

Para determinar la tasa de referencia, el Departamento debe analizar y definir cuál es el mercado similar con el cual puede compararse, teniendo en cuenta plazo otorgado, línea de crédito, riesgos asumidos y demás condiciones crediticias.

En ese sentido, si como resultado del análisis se concluye y demuestra que, además de otorgar préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno, la tasa de interés de referencia del mercado supera la tasa pactada por la entidad en los créditos concedidos, en la medición inicial 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.

De otra parte, si el resultado conduce a que no se cuenta 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 o por beneficios a los empleados, porque el valor presente del préstamo descontado a la tasa de interés pactada será igual al valor desembolsado.

Con posterioridad, la entidad deberá medir los préstamos por cobrar al costo amortizado, utilizando tasa de interés efectiva que haga equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado para la fecha de medición. 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, ya sea de manera individual o colectiva, registrando dicho valor como parte del gasto en el resultado del período.

CONCEPTO No. 20211100068751 DEL 26-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar Otros activos Cuentas por pagar Otros ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las operaciones del Fondo Nacional de Vivienda SENA.

Doctor
WILSON JAVIER ROJAS MORENO
Director Administrativo y Financiero
Servicio Nacional de Aprendizaje - SENA
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211100040612 el 3 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“El Fondo Nacional de vivienda del SENA, es un fondo sin personería jurídica, adscrito al SENA constituido y organizado por el Consejo Directivo de la entidad mediante Acuerdo 30 de 1971, instancia autorizada para emitir acuerdos para su funcionamiento, reglamentados a través de resoluciones emitidas por el Director General del SENA.

(...)

La finalidad del Fondo es administrar los recursos y otorgar créditos a los servidores públicos afiliados y beneficiarios al Fondo Nacional de Vivienda del SENA, con el fin de contribuir a la solución del problema de vivienda; igualmente se tiene establecido préstamo sobre el ahorro al que los afiliados al Fondo Nacional de Vivienda pueden acceder. (Subrayado fuera de texto)

El Fondo de Vivienda se considera una unidad contable dependiente y atendiendo la resolución 625 de 2018, que en su literal b indica: “... procesar la información contable de la unidad en forma separada ..” y con este fin las operaciones contables, hechos económicos y transacciones económicas se registrarán en la PCI establecida en SIIF Nación con el fin de organizar y ejecutar el proceso contable de manera separa y diferenciada de las demás PCI y de esta manera identificar la información del Fondo de Vivienda al presentar los estados financieros de la entidad.(...)

De acuerdo (sic) a lo anterior se solicita concepto sobre las siguientes inquietudes:

1. Debido a que la ley 1450 de 2011 establece en el artículo 261 que “... los recaudos de recursos propios, administrados y de los fondos especiales de los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación serán trasladados a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público conforme los plazos y condiciones que determine la reglamentación que expida el Gobierno Nacional.”

De acuerdo (sic) a esto, todos los recursos financieros administrados por el Fondo de Vivienda se encuentran registrados en la auxiliar 1908 01 002 En Administración, en la libreta correspondiente a DTN – SCUN FONDO DE VIVIENDA de la subcuenta 190801 En Administración de la cuenta 1908 Recursos Entregados en Administración con PCI 3602001 202910.

Significa que para todos los recursos que se encuentren reconocidos en esta auxiliar, ¿se le aplicará el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración bajo el marco normativo para entidades de gobierno, actualizado según la resolución 090 de 2020? ¿Igualmente debe ocurrir con sus rendimientos?

2. Según el numeral 3, artículo 1º del acuerdo 12 de 2014 del SENA, el Fondo tiene el objetivo de garantizar el cumplimiento de las obligaciones de ley por concepto de liquidación y pago de cesantías parciales y definitivas de los servidores públicos afiliados al Fondo de Vivienda; como estos valores son pagados una vez se completa el periodo de empleo, ¿es correcto clasificar este hecho económico como beneficios posempleo?

3. De acuerdo (sic) a la norma de beneficios a los empleados por beneficios posempleo, del marco normativo para entidades de gobierno, la entidad reconocerá de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

Conforme al procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, actualizado mediante la resolución 195 de 2020. En el numeral 2. El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones (...)

De acuerdo (sic) a esto, ¿es posible conformar un plan de activos para beneficio posempleo relacionados con las cesantías de acuerdo a como se maneja el fondo de vivienda y que estaría conformado por:

- Los recursos entregados en administración a la tesorería centralizada DTN – SCUN y que corresponde a los valores de las cesantías e intereses de los servidores públicos del SENA afiliados al Fondo Nacional de Vivienda del SENA y que hayan sido causados y pagos por el SENA y transferidos al Fondo.*
- Los rendimientos financieros que generan los recursos financieros administrados por la tesorería centralizada en el sistema de cuenta única nacional DTN – SCUN.*
- Las amortizaciones e intereses de los créditos otorgados por el Fondo Nacional de Vivienda del SENA.?*

4. Conforme al mismo procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional, en el numeral 2.1. Conformación del plan de activos, que establece: (...)

¿Podría establecerse que los activos del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con las cesantías se registrarán en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904 Plan de Activos para Beneficios Posempleo, excepto los recursos financieros que están administrados por la tesorería centralizada de la SCUN y los rendimientos financieros que generen dichos recursos, en cuyo caso se registran en la auxiliar 1908 01 002 En Administración de la subcuenta 190801 En Administración de la cuenta 1908 Recursos Entregados en Administración, utilizando la PCI 3602001 202910.?

¿Significaría que las amortizaciones e intereses de los créditos otorgados por el Fondo de Vivienda por concepto de las cesantías se registrarán en la subcuenta 190407 Otros activos de la cuenta 1904 Plan de activos para beneficios posempleo por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia utilizada por el Fondo Nacional del Ahorro FNA para transacciones similares, para los casos en que los créditos concedidos se encuentren a una tasa pactada inferior a la del FNA, si la tasa es igual o superior se miden por el valor desembolsado y no en la cuenta subcuenta 1415 20 Préstamos de Vivienda de la cuenta 1415 Préstamos Concedidos, por el valor efectivamente aplicado del ahorro al crédito?

5. Si los créditos otorgados por el Fondo de Vivienda con los recursos del Fondo por concepto de cesantías se reconocen en subcuenta 190407 Otros activos de la cuenta 1904 Plan de activos para beneficios posempleo. ¿Se debe aplicar la norma de beneficios a empleados posempleo por concepto de plan de activo y la norma de préstamos por cobrar por el concepto de los créditos otorgados a estos recursos?

6. Igualmente si se reciben activos en dación de pago por concepto de los créditos otorgados por el Fondo de Vivienda, ¿se deberán reconocer dentro del plan de activos?

7. Conforme al artículo 38 del acuerdo 12 de 2014, los servidores públicos del SENA afiliados al Fondo Nacional de Vivienda del SENA podrán ahorrar en el Fondo sobre el valor de su asignación básica, sobre las primas de navidad y/o sobre las primas de servicio de junio y diciembre de acuerdo a la normativa vigente.

Como estos recursos son entregados para su administración a la DTN – SCUN ¿se le aplicará el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración bajo el marco normativo para entidades de gobierno, actualizado según la resolución 090 de 2020? ¿Igualmente debe ocurrir con sus rendimientos?

8. De acuerdo al numeral 3, artículo 1º del acuerdo 12 de 2014 del SENA, el Fondo tiene el objetivo de garantizar el cumplimiento de las obligaciones de ley por concepto de liquidación y pago de la devolución de ahorros voluntaria y definitiva de los servidores públicos afiliados al Fondo de Vivienda; debido a esto, ¿se deben reconocer dichas obligaciones como beneficios posempleo, ya que en el artículo 45 del acuerdo 12 de 2014 establece “... los citados ahorros y dichos aportes más un 12% del saldo por dicho concepto de ahorro, serán entregados al servidor público a su desvinculación del SENA?

9. En ese mismo sentido se reconocerá como contrapartida un activo diferido, ya que en ese artículo 45 del acuerdo 12 de 2014 establece además que “... Si el servidor público se retira como ahorrador del Fondo de Vivienda y continúa siendo funcionario activo, no tendrá derecho a percibir lo aportado por el SENA”. ¿Significaría que su causación sería un débito a la subcuenta 198605 Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986 Activos diferidos y un crédito a la subcuenta 251127 Incentivos al Ahorro de la cuenta 2511 Beneficios a Empleados a corto plazo por el valor del beneficio proporcional al ahorro del afiliado al Fondo de Vivienda?”

CONSIDERACIONES

El Acuerdo 12 de 2014 del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) “Por el cual se adoptan normas reguladoras del Fondo Nacional de Vivienda del SENA”, señala:

“ARTÍCULO 1o. OBJETIVOS. El Fondo Nacional de Vivienda del SENA, tendrá los siguientes objetivos:

1. Contribuir a la solución de las necesidades de vivienda de los servidores públicos afiliados al mismo.
2. Administrar los recursos que se le asignen.
3. Garantizar el cumplimiento de las obligaciones de ley por concepto de: liquidación y pago de cesantías parciales y definitivas de los servidores públicos afiliados al Fondo Nacional de Vivienda SENA, así como la liquidación y pago de la devolución de ahorros voluntaria y definitiva.

(...)

ARTÍCULO 2o. RECURSOS. El Fondo Nacional de Vivienda del SENA tendrá los siguientes recursos:

1. El valor de las cesantías e intereses de las mismas causados o que se causen, correspondientes a los servidores públicos del SENA afiliados al Fondo Nacional de Vivienda del SENA.
2. Los rendimientos de las inversiones que se hagan con los recursos del Fondo Nacional de Vivienda del SENA.
3. Las amortizaciones e intereses de los créditos otorgados por el Fondo Nacional de Vivienda del SENA.
4. Los activos del Fondo Nacional de Vivienda del SENA.
5. Los ahorros que hagan los servidores públicos afiliados al Fondo Nacional de Vivienda de la Entidad, de conformidad con las normas que regulan este Fondo.
6. Los aportes realizados por el SENA cuando haya lugar a los mismos.
7. Todos los bienes y aportes que adquiera el Fondo Nacional de Vivienda del SENA, a cualquier título.

PARÁGRAFO: Los recursos presupuestales restantes de la respectiva vigencia, se destinarán al otorgamiento de créditos hipotecarios y préstamos sobre ahorros.

(...)

AHORROS EN EL FONDO NACIONAL DE VIVIENDA.

ARTÍCULO 38. AHORROS. Los servidores públicos del SENA afiliados al Fondo Nacional de Vivienda del SENA, con excepción de aquellos que pertenezcan al nivel directivo de la entidad, o se encuentren vinculados bajo nombramiento provisional, o en periodo de prueba, o con contrato a término fijo, podrán ahorrar en el Fondo de Vivienda por uno (1) o más de los siguientes conceptos:

1. Mensualmente desde el 3% hasta el 10% de su asignación básica.
2. Desde el 3% hasta el 20% de la prima de navidad.
3. Desde el 3% hasta 20% de las primas de servicio de junio y diciembre.

(...)

ARTÍCULO 45. APOORTE DEL SENA. El SENA aportará al Fondo Nacional de Vivienda de la entidad una suma equivalente al 50% de lo ahorrado por el servidor público. Los citados ahorros y dichos aportes más un 12% del saldo por dicho concepto de ahorro, serán entregados al servidor público a su desvinculación del SENA.

Si el servidor público se retira como ahorrador del Fondo de Vivienda y continúa siendo funcionario activo, no tendrá derecho a percibir lo aportado por el SENA.

(...)

ARTÍCULO 55. CONTABILIDAD. <Artículo modificado por el artículo [11](#) del Acuerdo 4 de 2017. El nuevo texto es el siguiente:> La Contabilidad del Fondo Nacional de Vivienda del SENA se llevará de acuerdo con los procedimientos y directrices impartidas desde la Dirección Administrativa y Financiera de la Entidad. El manejo contable estará a cargo del Grupo de Contabilidad en lo que se refiere a la Dirección General, y del Grupo de Apoyo Administrativo Mixto en lo que se refiere a las Regionales.

(...)

ARTÍCULO 61. AFILIADOS Y BENEFICIARIOS DEL FONDO NACIONAL DE VIVIENDA DEL SENA. <Artículo adicionado por el artículo [3](#) del Acuerdo 3 de 2019. Rige a partir del 1o. de enero de 2020. El nuevo texto es el siguiente:> Para los efectos del presente Acuerdo y de las demás normas que regulan el Fondo Nacional de Vivienda del SENA se entiende por “AFILIADOS DEL FONDO” los servidores públicos que ingresaron a la Entidad antes del 2 de febrero de 1998 y tienen sus cesantías en éste. Y por “BENEFICIARIOS DEL FONDO” aquellos servidores públicos del SENA con derechos de carrera administrativa o contrato de trabajo indefinido que hayan ingresado a la Entidad a partir del 2 de febrero de 1998, quienes tendrán la posibilidad de recibir préstamos ordinarios de vivienda otorgados por este Fondo, pero no podrán ser ahorradores, ni acceder a préstamos sobre ahorros.”

En relación con la normativa contable, el Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco normativo para las entidades de Gobierno, señala los principios de contabilidad que deben observar las entidades para la preparación de los estados financieros de propósito general, de los cuales el principio del Devengo, dispone: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Esta misma normativa define los elementos de los estados financieros y en relación con el Pasivo señala que, “es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.”

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos del Marco normativo para entidades de Gobierno, en relación con las normas de Préstamos por cobrar, Propiedades, planta y Equipo, Inventarios y Beneficios a los empleados señalan:

“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 medirán por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares. La diferencia entre el valor desembolsado y el valor presente se reconocerá como gasto por subvención. (...)

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.

7. 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. El rendimiento efectivo se reconocerá como mayor valor del préstamo por cobrar y como ingreso en el resultado del periodo.

8. Los intereses recibidos y los pagos de capital reducirán el valor del préstamo por cobrar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación recibida.

9. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de los préstamos por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.” (Subrayados fuera de texto)

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.” (Subrayado fuera de texto)

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

(...)

b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

(...)

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

(...)

12. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios posempleo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Ahora bien, las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar los beneficios posempleo reducirán el valor del gasto. (Subrayados fuera de texto)

13. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios posempleo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

14. Por otra parte, cuando sea prácticamente cierto que un tercero le reembolsará a la entidad parte o la totalidad de los desembolsos requeridos para cancelar el pasivo por beneficios posempleo, esta reconocerá su derecho al reembolso como un activo distinto de los que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo.”

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco normativo para entidades de Gobierno por la Resolución 386 de 2018, modificado con la Resolución 090 de 2020, en el numeral 2. Recursos entregados en administración a tesorerías centralizadas, señala: “Con la entrega de los recursos a la tesorería centralizada, la entidad debitará la subcuenta 190801- En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS como: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. (...)”

El referido CGC establece, que dicha cuenta se debita con el valor del pago efectuado a la entidad pública, entidad privada o persona natural y se acredita con el valor de los recursos recaudados en efectivo que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas y en el entendido que el Fondo Nacional de Vivienda del SENA procesa su información contable en una PCI en forma separada y diferenciada de la contabilidad de la entidad SENA y que las operaciones de dicho Fondo se encuentran debidamente reglamentadas, se concluye:

Pregunta 1. Debido a que la ley 1450 de 2011 establece en el artículo 261 que “... los recaudos de recursos propios, administrados y de los fondos especiales de los órganos que forman parte del Presupuesto General

de la Nación serán trasladados a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público conforme los plazos y condiciones que determine la reglamentación que expida el Gobierno Nacional.”

De acuerdo (sic) a esto, todos los recursos financieros administrados por el Fondo de Vivienda se encuentran registrados en la auxiliar 1908 01 002 En Administración. Significa que para todos los recursos que se encuentren reconocidos en esta auxiliar, ¿se le aplicará el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración bajo el marco normativo para entidades de gobierno, actualizado según la resolución 090 de 2020? ¿Igualmente debe ocurrir con sus rendimientos?

En relación con los recursos del Fondo de vivienda, considerados en el artículo 2 del Acuerdo 012 de 2014 y que en cumplimiento de lo establecido en el artículo 261 de la ley 1450 de 2011 las entidades trasladaron a la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional, se aplicará lo indicado en el numeral 2. Recursos entregados en administración a tesorerías centralizadas del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, por lo que se reconocerán dichos recursos en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Este mismo procedimiento dispone que los rendimientos que generan los recursos antes mencionados se registrarán debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Pregunta 2. Según el numeral 3, artículo 1º del acuerdo 12 de 2014 del SENA, el Fondo tiene el objetivo de garantizar el cumplimiento de las obligaciones de ley por concepto de liquidación y pago de cesantías parciales y definitivas de los servidores públicos afiliados al Fondo de Vivienda; como estos valores son pagados una vez se completa el periodo de empleo, ¿es correcto clasificar este hecho económico como beneficios posempleo?

La Norma de Beneficios a los empleados aplicada por las entidades del Marco Normativo para Entidades de Gobierno tiene por objeto reconocer las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados y trabajadores, de manera que la entidad SENA quien es la que por requerimiento legal adquiere las obligaciones por concepto de cesantías, es la llamada a reconocer en su contabilidad el pasivo por concepto de cesantías como beneficios a los empleados a corto plazo junto con el gasto o costo asociado por el servicio prestado en el período.

Ahora bien, si por acuerdo interno el Fondo de vivienda atiende el pago de las cesantías de sus afiliados con recursos que el SENA le traslada, el Fondo reconocerá un pasivo que correspondería a un concepto diferente al de Beneficios a los empleados a corto plazo, que podría registrarse en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Pregunta 3. (...) De acuerdo (sic) a esto, ¿es posible conformar un plan de activos para beneficio posempleo relacionados con las cesantías de acuerdo (sic) a como se maneja el fondo de vivienda y que estaría conformado por:

- Los recursos entregados en administración a la tesorería centralizada DTN – SCUN y que corresponde a los valores de las cesantías e intereses de los servidores públicos del SENA afiliados al Fondo Nacional de Vivienda del SENA y que hayan sido causados y pagos por el SENA transferidos al Fondo.

- Los rendimientos financieros que generan los recursos financieros administrados por la tesorería centralizada en el sistema de cuenta única nacional DTN – SCUN.
- Las amortizaciones e intereses de los créditos otorgados por el Fondo Nacional de Vivienda del SENA.?

Según lo expresado en los puntos 1 y 2, la Norma de Beneficios posempleo aplica para el reconocimiento de las obligaciones pensionales en el evento que la entidad sea responsable por el reconocimiento de este beneficio a sus empleados y trabajadores. En cuanto al plan de activos que menciona la Resolución 195 de 2020, dicho plan corresponde a los activos que respaldan las obligaciones del pasivo pensional, por lo que ninguna de las normas mencionadas aplica a las operaciones desarrolladas por el Fondo de Vivienda, quien debe reconocer los recursos recibidos para el pago de las cesantías, los recursos financieros y los pagos de cartera de los créditos otorgados, cuando dichos valores sean trasladados a la tesorería centralizada, como Recursos entregados en administración, según lo expresado en el punto 1.

4. Conforme al mismo procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional, en el numeral 2.1. Conformación del plan de activos, que establece: (...)

¿Podría establecerse que los activos del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con las cesantías se registrarán en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904 Plan de Activos para Beneficios Posempleo, excepto los recursos financieros que están administrados por la tesorería centralizada de la SCUN y los rendimientos financieros que generen dichos recursos, en cuyo caso se registran en la auxiliar 1908 01 002 En Administración de la subcuenta 190801 En Administración de la cuenta 1908 Recursos Entregados en Administración, utilizando la PCI 3602001 202910.?

¿Significaría que las amortizaciones e intereses de los créditos otorgados por el Fondo de Vivienda por concepto de las cesantías se registrarán en la subcuenta 190407 Otros activos de la cuenta 1904 Plan de activos para beneficios posempleo por el valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia utilizada por el Fondo Nacional del Ahorro FNA para transacciones similares, para los casos en que los créditos concedidos se encuentren a una tasa pactada inferior a la del FNA, si la tasa es igual o superior se miden por el valor desembolsado y no en la cuenta subcuenta 1415 20 Préstamos de Vivienda de la cuenta 1415 Préstamos Concedidos, por el valor efectivamente aplicado del ahorro al crédito?

Es del caso reiterar que la entidad SENA es quien para el reconocimiento de las obligaciones laborales de las cesantías de sus empleados y trabajadores, debe aplicar la Norma de beneficios a los empleados, de manera que, al no emplear el Fondo de Vivienda esta norma para el reconocimiento de estas obligaciones, tampoco lo será para el registro de los activos que las respaldan.

En consecuencia, los préstamos otorgados a los afiliados al Fondo de Vivienda deberán afectar el rubro de Préstamos por cobrar aplicando para su reconocimiento y medición la Norma respectiva. En relación con los abonos de cesantías a crédito, estos constituyen un pago que se aplicara al concepto que corresponda utilizando en la medición posterior el criterio del costo amortizado.

Pregunta 5. Si los créditos otorgados por el Fondo de Vivienda con los recursos del Fondo por concepto de cesantías se reconocen en subcuenta 190407 Otros activos de la cuenta 1904 Plan de activos para beneficios posempleo. ¿Se debe aplicar la norma de beneficios a empleados posempleo por concepto de plan de activo y la norma de préstamos por cobrar por el concepto de los créditos otorgados a estos recursos?

La Norma de Préstamos por cobrar dispone que se reconocerán por este concepto los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales espera a futuro, la entrada de un flujo de dinero a través de efectivo, por consiguiente, los préstamos otorgados por el Fondo de Vivienda deben reconocerse en la subcuenta 141520-Préstamos de vivienda de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, aplicando la respectiva norma.

Pregunta 6. Igualmente si se reciben activos en dación de pago por concepto de los créditos otorgados por el Fondo de Vivienda, ¿se deberán reconocer dentro del plan de activos?

Para la clasificación de los activos recibidos en dación de pago, es pertinente analizar si dichos activos cumplen las condiciones señaladas para ser incorporados como Propiedades, planta y equipo, caso en el cual aplicará dicha Norma o si la intención es comercializar dichos bienes, deberán clasificarse como Inventarios.

Pregunta 7. Conforme al artículo 38 del acuerdo 12 de 2014, los servidores públicos del SENA afiliados al Fondo Nacional de Vivienda del SENA podrán ahorrar en el Fondo sobre el valor de su asignación básica, sobre las primas de navidad y/o sobre las primas de servicio de junio y diciembre de acuerdo (sic) a la normativa vigente.

Como estos recursos son entregados para su administración a la DTN – SCUN ¿se le aplicará el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración bajo el marco normativo para entidades de gobierno, actualizado según la resolución 090 de 2020? ¿Igualmente debe ocurrir con sus rendimientos?

Los recursos que el Fondo de Vivienda del SENA recauda por concepto de ahorro voluntario de sus afiliados, constituyen una obligación para el fondo que deberá clasificarse en la contabilidad como un pasivo en la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, cuenta que representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son propiedad de personas naturales. Si los recursos recibidos por este concepto se trasladan a la tesorería centralizada, se registrarán como recursos entregados en administración y aplicará el procedimiento respectivo.

En relación con los rendimientos de los recursos entregados en administración, se reconocerán debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Pregunta 8. De acuerdo al numeral 3, artículo 1º del acuerdo 12 de 2014 del SENA, el Fondo tiene el objetivo de garantizar el cumplimiento de las obligaciones de ley por concepto de liquidación y pago de la devolución de ahorros voluntaria y definitiva de los servidores públicos afiliados al Fondo de Vivienda; debido a esto, ¿se deben reconocer dichas obligaciones como beneficios posempleo, ya que en el artículo 45 del acuerdo 12 de 2014 establece “... los citados ahorros y dichos aportes más un 12% del saldo por dicho concepto de ahorro, serán entregados al servidor público a su desvinculación del SENA?

Como se indicó en el punto 7, los recursos del ahorro voluntario deben reconocerse como un pasivo en la contabilidad del Fondo de vivienda SENA. Ahora, el Fondo de Vivienda durante el tiempo de permanencia del afiliado en el Fondo deberá liquidar y reconocer el 12% adicional sobre el ahorro como un pasivo afectando el respectivo gasto.

Pregunta 9. En ese mismo sentido se reconocerá como contrapartida un activo diferido, ya que en ese artículo 45 del acuerdo 12 de 2014 establece además que "... Si el servidor público se retira como ahorrador del Fondo de Vivienda y continúa siendo funcionario activo, no tendrá derecho a percibir lo aportado por el SENA". ¿Significaría que su causación sería un débito a la subcuenta 198605 Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986 Activos diferidos y un crédito a la subcuenta 251127 Incentivos al Ahorro de la cuenta 2511 Beneficios a Empleados a corto plazo por el valor del beneficio proporcional al ahorro del afiliado al Fondo de Vivienda?

Los recursos que en cumplimiento del artículo 45 del Acuerdo 12 de 2014 el SENA aporta al Fondo Nacional de Vivienda, equivalentes al 50% de lo ahorrado por el servidor público, más el 12% del saldo de dicho concepto de ahorro se registrarán en la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, los cuales para efecto de control deberán llevarse en cuenta individual del servidor público, de modo que al presentarse el retiro, el Fondo de vivienda pueda controlar los recursos aportados por el SENA a los cuales no tendría derecho a percibir el servidor público, según la regulación que al respecto rige en la entidad.

La entidad SENA es a quien le corresponda reconocer el gasto por el incentivo al ahorro afectando la cuenta de Beneficios a los empleados a corto plazo, la cual es cancelada al girar los recursos por este concepto al Fondo de Vivienda SENA.

CONCEPTO No. 20211100069531 DEL 02-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Deterioro de préstamos gubernamentales por cobrar

Doctora

LINA MARÍA MORALES VILLALOBOS

Subdirectora de Financiamiento de Otras Entidades, Seguimiento, Saneamiento y Cartera

Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010042552 el 21 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“(…) En la vigencia 2019, se implementó el documento de “Políticas de Deterioro de Cartera” para los préstamos otorgados, el cual, contempló aspectos de la norma para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos aplicables a las entidades de Gobierno. Sin embargo, la Contraloría General de la República ha formulado hallazgos en las auditorías a la información financiera realizadas a las vigencias 2019 y 2020, relacionados con la interpretación de algunas variables establecidas en la mencionada Política de Deterioro.

En ese sentido, las operaciones de crédito público cuya gestión de cobro está a cargo del Grupo de Cartera de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional tienen características particulares, las cuales se relacionan a continuación:

Características de los préstamos otorgados cuya gestión está a cargo del Grupo de Cartera:

1. Créditos de Presupuesto: “La Nación podrá aportar partidas del presupuesto general de la Nación, para préstamos a las entidades territoriales de la República y a las entidades descentralizadas si ello fuere necesario para cumplimiento de leyes, contratos o sentencias o para atender necesidades del plan operativo anual de inversión. Estas apropiaciones se sujetarán únicamente a los trámites y condiciones que establezcan los reglamentos de este estatuto.”

Así mismo, “Los empréstitos que celebren las entidades estatales con la Nación con cargo a apropiaciones presupuestales en los términos del Estatuto Orgánico del Presupuesto General de la Nación requerirán autorización del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la cual se expedirá una vez se cuente con el concepto favorable del Departamento Nacional de Planeación cuando tales empréstitos se efectúen para financiar gastos de inversión.”

2. *Acuerdos de Pago: “Son acuerdos de pago los que se celebran para establecer la forma y condiciones de pago de obligaciones adquiridas por determinada entidad estatal. (...)”*

Los Acuerdos de Pago, pueden ser pagados con Situación de Fondos o Sin Situación de Fondos.

3. *Cuentas por cobrar: Corresponden a aquellas obligaciones originadas en operaciones de crédito público garantizadas por la Nación y adquiridas por una entidad, que son asumidas por la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público y que deben ser reconocidas a favor de este Ministerio, en la entidad contable Deuda Pública Nación.*

Las condiciones financieras se establecen tomando como referencia el costo de financiamiento de la Nación, la tasa de interés de la operación original y/o las condiciones de mercado, las directrices de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional y la situación financiera de la Entidad, según sea el caso.

Cuando se presenta incumplimiento en el pago de los préstamos otorgados por un lapso superior a ciento ochenta (180) días, se inicia el proceso para trasladar la gestión de cobro a la Subdirección Jurídica de este Ministerio, con el propósito de iniciar el cobro jurídico de las obligaciones a cargo de las entidades. Sin embargo, al tratarse de entidades estatales, la mencionada Subdirección en los informes de avance de los procesos jurídicos, ha manifestado la imposibilidad de la estimación del tiempo de recuperación de las obligaciones en mora, variable que debe considerarse en el cálculo del deterioro.

A continuación, transcribimos el aparte de la política de deterioro vigente en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (Anexa), en la que se establece lo antes citado:

“Deterioro del Valor de los Préstamos Otorgados

Los préstamos otorgados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional serán objeto de estimaciones del deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o, también, por el desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

Una vez, se traslade a la Subdirección Jurídica una cuenta por cobrar y/o tenga una mora mayor a 180 días en el pago de alguna cuota de amortización se entenderá este como un indicio de deterioro y se procederá a su medición, para esto se tendrá en cuenta:

1. Si se tienen préstamos por cobrar con entidades que entren en proceso de liquidación se deteriorarán en un 100% y se reclasificarán a cuentas de difícil cobro.

2. Para las demás cuentas por cobrar el cálculo del deterioro se realizará teniendo en cuenta las siguientes variables:

Valor Actual = Valor Futuro / (1+i)ⁿ =

Valor futuro: Valor adeudado por la Entidad

i: Tasa de interés anual (IPC), emitida por el DANE, correspondiente a la fecha del cierre contable corrido para los últimos doce meses.

n: fecha estimada de pago de la cuenta por cobrar.

La Subdirección Jurídica deberá informar el plazo en que se espera recuperar las cuentas por cobrar de difícil recaudo. Con estas variables se realizará el cálculo, como mínimo una vez al finalizar el cierre contable.

Si la Subdirección Jurídica no informa fecha estimada para recuperar las cuentas de cobro, se deteriorarán en un 100% y se reclasificarán a cuentas de difícil cobro.

El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados descontados. Para ese efecto, y como factor de descuento, se tomará el IPC anual para realizar el cálculo. Por su parte, el Grupo de Contabilidad registrará el valor del deterioro informado por el Grupo de Seguimiento y Cartera, en forma separada, como un menor valor de la cuenta por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Las cuentas por cobrar de entidades que pertenecen al Presupuesto General de la Nación no serán objeto de deterioro puesto que están atadas a trámites presupuestales, salvo que la entidad no haya realizado las gestiones pertinentes para la asignación en el presupuesto, artículo 5° del Decreto 3361 de 2004 deudas entre entidades estatales.”

De acuerdo con los antecedentes mencionados, de manera atenta solicitamos concepto de la Contaduría General de la Nación sobre los siguientes aspectos:

Consulta:

En la Etapa de MEDICIÓN POSTERIOR:

i. La normatividad de la Contaduría General de la Nación, para la estimación del deterioro de manera individual dispone la utilización de la tasa de interés efectiva del préstamo por cobrar en la fecha de medición de este. Sin embargo, la Política de Deterioro vigente de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional establece que la tasa de interés que debe tomarse para el cálculo del Deterioro es el IPC, teniendo en cuenta la naturaleza de las entidades prestatarias, por tanto:

Solicitamos concepto respecto de la obligatoriedad de la aplicación de la tasa de interés efectiva del préstamo por cobrar en el cálculo de deterioro estipulado por la norma, o si; ¿es viable continuar realizando el cálculo del deterioro de manera individual aplicando la tasa del IPC?

ii. Dado que a la Subdirección Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público no le es posible estimar la fecha probable de recuperación de la cartera en la etapa de cobro jurídico, ¿es viable utilizar “infinito” - indeterminado (∞) en la variable “n” de la fórmula establecida para el cálculo del deterioro?

Al asignar el valor de infinito (∞) a la variable “n”, y dado que esta variable se encuentra en el denominador, el Valor Actual, que es el resultado del cociente de la división tiende a 0. De acuerdo con la Política, el Deterioro “corresponderá al exceso del valor en libros de la cuenta por cobrar con respecto al valor presente de los flujos de efectivo futuros recuperables estimados descontados”.

Esto es:

Deterioro = VF – VA, donde el VF es el valor adeudado por la Entidad.

Deterioro = VF - 0

De esta forma, el Deterioro sería igual al valor adeudado por la Entidad, es decir, sería del 100%.

iii. Dadas las características mencionadas de los “préstamos otorgados” por la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Deuda Pública Nación, cuya gestión de cobro está a cargo del Grupo de Cartera, ¿estos pueden tener un tratamiento diferente a lo establecido en la normatividad vigente de la Contaduría General de la Nación? De ser así, agradecemos nos indiquen cuáles serían los lineamientos que se deberían tener en cuenta.

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual del Marco Normativo para entidades de Gobierno, incorpora las pautas mediante las cuales las entidades que pertenecen a su ámbito preparan y presentan la información financiera, el cual señala:

“6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

76. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

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

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

92. 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. Bases de medición de activos (...)

6.3.4.3. Costo amortizado

103. El costo amortizado corresponde al valor inicial del activo 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." (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos de las entidades de Gobierno, en relación con los 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. (...)

3.4. 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. (...)

9. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de los préstamos por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

10. Cuando la estimación del deterioro de los préstamos por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros 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). Para el cálculo del valor presente se utilizará la tasa de interés efectiva del préstamo por cobrar en la fecha de medición del deterioro. (...)

13. Si en una medición posterior las pérdidas por deterioro disminuyen, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. Las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas y, para el caso del deterioro estimado de forma individual, el valor del préstamo, luego de la reversión, no excederá el costo amortizado que se habría determinado en la fecha de reversión si no se hubiera contabilizado la pérdida por deterioro del valor.”

El Catálogo General de Cuentas – CGC incorporado al Régimen de Contabilidad Pública – RCP mediante la Resolución 620 de 2015, y sus modificaciones describe la cuenta 1416-PRESTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, así: “Representa el valor de los derechos por cobrar por concepto de préstamos otorgados por la Nación y las entidades territoriales. Así mismo incluye los créditos transitorios, presupuestarios y de tesorería, y otros préstamos concedidos.”

En el referido CGC se establece que dicha cuenta se debita con: el valor desembolsado cuando se concedan préstamos a otras entidades de gobierno; El valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares cuando se concedan préstamos a terceros distintos de otras entidades de gobierno y se haya pactado una tasa de interés inferior a la del mercado; el valor de los costos de transacción originados en la concesión del préstamo; el valor del rendimiento efectivo del préstamo; el valor de la recompra de los pagarés dados en operaciones repo u operaciones simultáneas y se acredita con: El valor del recaudo total o parcial del préstamo por cobrar; el valor de los pagarés dados en operaciones repo u operaciones simultáneas y el valor de los préstamos por cobrar que se den de baja.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Marco conceptual del Marco Normativo para entidades de Gobierno, establece que en la definición de los elementos de los estados financieros deberá evaluarse la realidad económica que subyace en el hecho económico que se va a reconocer, la probabilidad o grado de certidumbre de obtener beneficios económicos y disponer de una medición fiable.

Ahora, el proceso de medición mediante el cual se asigna un valor monetario a los elementos de los estados financieros dispone que, en la medición posterior, los Préstamos por cobrar se miden al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo menos los pagos de capital e intereses, menos cualquier valor por deterioro del valor.

Por su parte, para la estimación de la pérdida por deterioro se calcula el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, en donde se utilizará la tasa de interés efectiva del préstamo por cobrar en la fecha de medición del deterioro.

Con base en lo anotado, atendemos su solicitud en los siguientes términos:

Pregunta 1.

Solicitamos concepto respecto de la obligatoriedad de la aplicación de la tasa de interés efectiva del préstamo por cobrar en el cálculo de deterioro estipulado por la norma, o si; ¿es viable continuar realizando el cálculo del deterioro de manera individual aplicando la tasa del IPC?

A la CGN le corresponde definir las normas contables que las entidades deben observar para el reconocimiento y medición de los hechos económicos, es así como, en la medición posterior, el valor de los préstamos por cobrar deberá calcularse aplicando el criterio de medición del costo amortizado, mas no le es viable a la CGN definir la tasa que en particular la entidad debe utilizar para el cálculo del rendimiento efectivo. No obstante, la tasa de interés empleada para calcular el rendimiento de los préstamos que según la norma analizada corresponde a la tasa de interés efectiva, si debe ser la misma para el cálculo del deterioro, de manera que exista una correlación entre los ingresos de los rendimientos que genera el préstamo por cobrar y los gastos que por concepto del deterioro afectan directamente dicho activo.

Pregunta 2.

Dado que a la Subdirección Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público no le es posible estimar la fecha probable de recuperación de la cartera en la etapa de cobro jurídico, ¿es viable utilizar “infinito” - indeterminado (∞) en la variable “n” de la fórmula establecida para el cálculo del deterioro?

La norma contable establece que para el cálculo del deterioro se compara el valor en libros con el valor presente de los flujos futuros del préstamo por cobrar, por lo que es competencia de la entidad decidir las variables a utilizar en las fórmulas matemáticas para el cálculo del valor presente, anotando que la

probabilidad y certidumbre con respecto a los flujos de los beneficios futuros debe evaluarse a partir de la información disponible en la entidad al momento de efectuar la respectiva medición.

Pregunta 3.

Dadas las características mencionadas de los “préstamos otorgados” por la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Deuda Pública Nación, cuya gestión de cobro está a cargo del Grupo de Cartera, ¿estos pueden tener un tratamiento diferente a lo establecido en la normatividad vigente de la Contaduría General de la Nación? De ser así, agradecemos nos indiquen cuáles serían los lineamientos que se deberían tener en cuenta.

De manera general, se clasifican como préstamos por cobrar los recursos financieros que la entidad destina para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero a través de efectivo o equivalentes de efectivo, en los cuales están incluidos los Préstamos gubernamentales otorgados, sobre los cuales las normas contables no contemplan excepción en su aplicación. Ahora, en relación con las políticas, las entidades son autónomas para definir las, con base en las características de los recursos que otorga, condiciones, plazos entre otras particularidades.

CONCEPTO No. 20211100087031 DEL 26-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Prestamos por cobrar
	SUBTEMAS	Estimación del deterioro de los préstamos por cobrar

Doctor
JORGE ALBERTO CALDERÓN CÁRDENAS
Subdirector de Operaciones
Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010051402 el 14 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

*“Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, indica dentro del numeral **“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR”**, respecto de la medición posterior que:*

*“(…) 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**). (…)” (Negrilla fuera de texto).*

*De acuerdo con lo anterior, solicitamos aclaración sobre qué aspectos deben tenerse en cuenta, cuando se hace mención de la expresión **“excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido”**, contemplada en la estimación del deterioro que se realiza de manera individual a los Préstamos Gubernamentales Otorgados; clasificados en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno.”*

CONSIDERACIONES

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:

“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.

3.4. Medición posterior

(...)

9. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de los préstamos por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

10. Cuando la estimación del deterioro de los préstamos por cobrar se realice de manera individual, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias. El deterioro corresponderá al exceso del valor en libros 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). Para el cálculo del valor presente se utilizará la tasa de interés efectiva del préstamo por cobrar en la fecha de medición del deterioro.

CONCLUSIONES

Con base en el párrafo 9 de la norma de Préstamos por cobrar, para el cálculo del deterioro de estos activos, la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva. En atención a lo señalado en su consulta, se desarrollan las siguientes conclusiones para la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual.

Así las cosas, el párrafo 10 de la misma norma establece que la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual debe partir de la existencia de indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias y, para aquellos deudores que existan estos indicios, proceder a calcular el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, sin tener en cuenta las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido y utilizando la tasa de interés efectiva del préstamo en la fecha de medición del deterioro.

Es decir, la manera individual de estimar las pérdidas crediticias consiste en evaluar a cada deudor por separado y estimar el deterioro de valor de todos los préstamos por cobrar a cargo de aquellos deudores que, durante el periodo, hayan incumplido con los pagos acordados o hayan desmejorado sus condiciones crediticias. Es importante señalar que, por ejemplo, si un deudor tiene varios préstamos por cobrar a su cargo, con el hecho de que haya incumplido los pagos de uno de ellos o, aun habiendo cumplido con los pagos de todos los préstamos, se hayan desmejorado sus condiciones crediticias, esto es suficiente para configurar un indicio para realizar la estimación del deterioro.

Ahora bien, para la estimación del deterioro de valor es necesario proyectar los flujos de efectivo que la entidad espera recibir del préstamo por cobrar, que ya no corresponden a los inicialmente pactados, sino que deben ser ajustados en atención a los indicios de deterioro, que son hechos realizados de incumplimiento de pago o desmejoramiento de condiciones crediticias.

En este sentido, la frase “excluyendo las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido” establece la prohibición de ajustar los flujos de efectivo futuros esperados, insumo de la estimación del deterioro, por aquellos incumplimientos de pago o desmejoramientos de las condiciones crediticias que no han ocurrido, así la entidad pueda prever que ocurrirán en un futuro cercano o durante el periodo de amortización del préstamo. Es decir, una entidad solo puede considerar aquellas condiciones crediticias que surgen de eventos del pasado y condiciones actuales, los efectos por condiciones crediticias que puedan surgir en el futuro no pueden ser considerados.

Seguidamente, los flujos de efectivo futuros esperados, proyectados únicamente con base en las pérdidas crediticias incurridas, se descontarán con la tasa de interés efectiva del préstamo en la fecha de medición del deterioro. Posteriormente, el exceso del valor en libros del préstamo sobre el valor presente de tales flujos de efectivo será reconocido como deterioro de valor del préstamo por cobrar. Por el contrario, si el valor presente de los flujos de efectivo supera al valor en libros del préstamo, no se realiza reconocimiento de deterioro de valor ni registro alguno.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20211100001541 del 04-02-2021

1.5 INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20211100018851 DEL 19-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Cuentas por pagar Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el Ingreso de las vacunas contra la COVID 19

Doctor
 LUIS ALEJANDRO CRUZ GUTIÉRREZ
 Contador
 E.S.E. Hospital San José de Ortega
 Ortega, Tolima

Con el propósito de atender en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación – CGN, hemos recibido su consulta radicada bajo el N°20211400013422, del día 26 de febrero de 2021, mediante la cual indica lo siguiente:

ANTECEDENTES

Para solicitar asesoría respecto del procedimiento de registro contable para el ingreso de las vacunas contra la COVID-19 por parte de una IPS PUBLICA (E.S.E.). La compra es realizada por el gobierno nacional, sin incurrir la IPS en ningún costo para su adquisición.

Por lo anterior pregunta:

¿debe existir un registro de ingreso de las vacunas a la farmacia de la IPS?, ¿se debe registrar como una donación?

Por cuál valor se efectúa el registro en el evento de efectuar el ingreso a la farmacia o almacén de la IPS, considerando que la IPS no conoce el valor de adquisición de dichas vacunas.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 27 del decreto 109 de 2021 “Por el cual se adopta el Plan Nacional de Vacunación contra el COVID -19 y se dictan otras disposiciones”, señala:

“Artículo 27. Prohibición de comercialización de las vacunas contra el COVID-19 adquiridas por el gobierno nacional. Las vacunas contra el COVID -19 adquiridas por el gobierno nacional se aplicarán de manera gratuita a los habitantes del territorio nacional respetando el estricto orden de priorización y no podrán ser comercializadas en ninguna circunstancia, so pena de incurrir en las sanciones a que haya lugar y en el tipo penal establecido en el artículo 374A del Código Penal.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y modificado por la Resolución N°167 de 2020, indica:

“6.1.1. Activos

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

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos. (...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

6.1.5. Gastos

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

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

81. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación 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

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente. (...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

86. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo pueda medirse con fiabilidad.

87. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. (...)" (Subrayado fuera de texto)

De 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°425 del 2019, y modificadas por la Resolución N°218 de 2020, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS (...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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. (...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS (...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN (...)

1.3. Transferencias

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

1.3.2. Medición

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. (...)."

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

"1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento."

"2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad con proveedores del exterior por concepto de a) la adquisición de bienes o servicios para el desarrollo de sus actividades y b) la adquisición de bienes o servicios para proyectos de inversión específicos."

"4428-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación y desarrollo de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal."

"5423-OTRAS TRANSFERENCIAS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los recursos transferidos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas."

"5502-SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal y en cumplimiento del principio de complementariedad, para facilitar el acceso de la población más pobre y vulnerable a este servicio."

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Corresponde a cada una de las entidades que participan en el proceso de vacunación de la COVID 19 aplicar el procedimiento contable descrito a continuación:

a) La Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres al adquirir las vacunas debita la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

Posteriormente, con la entrega de las vacunas al Ministerio de Salud y Protección Social, la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres registra en la contabilidad un débito en la subcuenta 542304-Para programas de Salud de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acredita la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

b) El Ministerio de Salud y Protección Social al recibir las vacunas registra el ingreso de las vacunas, mediante un débito en la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA con crédito a la subcuenta 442804-Para programas de salud de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con la entrega por parte del Ministerio de Salud y Protección Social a los entes territoriales, el Ministerio registra en la contabilidad un débito en la subcuenta 542304-Para programas de salud de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acredita la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

c) Los Entes territoriales al recibir las vacunas del Ministerio de Salud y Protección Social, registrará un débito en la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 442804-Para programas de salud de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Luego, al entregar las vacunas a las Empresas Sociales del Estado-E.S.E., los entes territoriales reconocen un débito en la subcuenta 550216-Acciones de Salud Pública de la cuenta 5502-SALUD con crédito en la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

d) Por su parte, las Empresas Sociales del Estado que reciben las vacunas efectuarán el control administrativo y en notas a los estados financieros revelarán a los usuarios de la información financiera, en detalle, los diferentes aspectos relacionados con la recepción y aplicación de las vacunas, de conformidad con las instrucciones que al respecto reciba de la entidad territorial, como del gobierno nacional.

Es consecuencia, la E.S.E. Hospital San José de Ortega-Tolima, si bien no realiza registros contables por la recepción de las vacunas, si es competencia y responsabilidad de la administración definir el procedimiento de carácter administrativo que permita controlar la existencia de las vacunas que le son entregadas para el suministro general a la población.

CONCEPTO No. 20211100019921 DEL 22-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Procedimiento para el reconocimiento de bienes inmuebles adquiridos y costos de demolición para la construcción de establecimientos penitenciarios y carcelarios.

Doctor
ALBERTO TORRES GUTIÉRREZ
Director de Vigilancia Fiscal
Contraloría Delegada para el Sector de Justicia
Contraloría General de la República
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010018992, el 12 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“Con base en la descripción del grupo contable INVENTARIOS, del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, donde se menciona que: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los activos adquiridos, los que se encuentran en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse sin contraprestación en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. Así mismo, incluye los bienes recibidos en dación de pago que la entidad espera vender.”

Adicionalmente, en lo relacionado con este grupo, la NIC 2 se refiere a los INVENTARIOS como activos destinados para la venta o en forma de materiales y suministros para el consumo. Para efecto de nuestros procesos de Control Fiscal es fundamental aplicar un criterio uniforme para el reconocimiento de este grupo. Comedidamente solicitamos establecer si la clasificación de los bienes inmuebles (terrenos y edificaciones) adquiridos para la construcción mediante contratos de obra o para desmantelamiento de estas, clasifican en el grupo contable INVENTARIOS y como es su medición, evaluación y control.”

El 23 de marzo de 2021, mediante correo electrónico, el consultante aclara que la consulta se refiere a las siguientes situaciones:

1. *El tratamiento contable que se le debe dar a la adquisición de un predio para la construcción de establecimientos penitenciarios y carcelarios.*

2. *El tratamiento contable que se le debe dar a la demolición de establecimientos penitenciarios y carcelarios para la construcción de obras nuevas.*

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia establece que “...Corresponde al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país (...)” (Subrayado fuera de texto)

El literal a) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala como función de la Contaduría General de la Nación la de “Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público”.

El párrafo 114 del numeral 5.2.3. Marco Normativo para Entidades de Gobierno del documento denominado Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, señala:

“114. El Marco Normativo para Entidades de Gobierno es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes”. (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 1 de la Norma de inventarios de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

En cuanto a la Norma de propiedades, planta y equipo del referido Marco Normativo, 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 o para propósitos administrativos; b) los

bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

1. 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.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo”. (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 CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos que, por mandato directo del Constituyente, haya sido emitido por el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública en el país.

Frente al tratamiento contable de los inventarios bajo NIIF, es preciso señalar que las entidades de gobierno no deben aplicar los pronunciamientos (NIC o NIIF) emitidos por el International Accounting Standards Board (IASB), pues que esta corresponde a una normativa expedida por un regulador internacional. Lo anterior, por

cuanto la CGN emitió el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno es un desarrollo propio de la CGN, que aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, no contempla los mismo criterios definidos en estas últimas y por lo tanto, la consulta se resuelve dentro del ámbito del Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Respecto a la clasificación de los terrenos y edificaciones adquiridos para la construcción de obras, la entidad de gobierno debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, la naturaleza y la intención que tenga la entidad sobre estos, observando los criterios de reconocimiento definidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo anterior, si la entidad adquiere los inmuebles con la intención de comercializarlos o distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, deberá reconocerlos como inventarios. Entre tanto, si la entidad adquiere los inmuebles con la intención de utilizarlos durante más de 12 meses para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios, para propósitos administrativos o para ser arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, estos deberán ser reconocidos como propiedades, planta y equipo.

En caso de que la adquisición de bienes inmuebles (terrenos y edificaciones) para la construcción de establecimientos penitenciarios y carcelarios que serán usados por la entidad de gobierno para prestar sus servicios de cometido estatal, estos se deberán reconocer como propiedades, planta y equipo, atendiendo los siguientes aspectos:

Frente a la medición de las propiedades planta y equipo, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que se medirán al costo el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición, los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física, así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Si la entidad adquiriera un inmueble con la única intención de utilizar el terreno para la construcción de una nueva edificación, el valor total de la adquisición, incluido el valor de la edificación inherente a esta, se reconocerá como parte del costo del terreno, toda vez que fue un desembolso necesario para que el bien pueda operar en la forma prevista por la administración de la entidad, registrando dicho valor en la subcuenta respectiva de la cuenta 1605-TERRENOS.

Si la entidad tiene la intención de adelantar la construcción de nuevas obras sobre un inmueble (terreno y edificación) que se encuentra registrado contablemente como propiedad, planta y equipo en su información financiera, le corresponderá a la entidad dar de baja únicamente la edificación por su valor en libros, reconociendo la pérdida en el resultado del periodo.

Respecto al tratamiento contable de los desembolsos asociados a la demolición de la edificación para la construcción de obras nuevas, estos se reconocerán como parte del costo de la nueva edificación, siempre y cuando constituya un costo directamente atribuible a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad, en la subcuenta respectiva de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

Por último, en caso de que la entidad de gobierno adquiera bienes inmuebles (terrenos y edificaciones) para la construcción de establecimientos penitenciarios y carcelarios con la intención de ser trasladados sin contraprestación a otra entidad para que ésta los use en su cometido estatal, se deberán reconocer como inventarios, atendiendo los criterios establecidos en la Norma de inventarios del Marco Normativo de Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20211100021301 DEL 26-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros activos Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los insumos y materiales para la implementación de unidades agropecuarias y agroforestales en algunas sedes o unidades de atención de beneficiarios de la Entidad.

Doctora
RUBBY ESPERANZA CORREA MORENO
Responsable Área de Almacén
Instituto Distrital para la Protección de la Niñez y la Juventud - IDIPRON
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400020152, el 18 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“(…)

El Instituto Distrital para la Protección de la niñez y de la Juventud, celebró el contrato 2536 de 2020 cuyo objeto es la adquisición de insumos y materiales para la implementación de unidades agropecuarias y agroforestales en algunas sedes o unidades de atención de beneficiarios de la Entidad, con el fin desde el punto de vista ambiental mejorar las condiciones de cantidad y calidad de los espacios verdes, desarrollar acciones de mejoras y revegetalización esto con el fin de brindar espacios que permitan la disminución de emisiones y polución en la ciudad, crear talleres pedagógicos de agricultura, desarrollo de capacidades, etc., (se anexa contrato)

En el contrato en mención se compran: bandejas de plántulas de vegetales, hortalizas, plantas medicinales, plantas ornamentales, frutales, herramienta y elementos para siembra, gallinas y alevinos de cachama entre otros, los cuales ingresan como elementos de consumo de taller agropecuario al almacén y se registran contablemente como un gasto.

Teniendo en cuenta lo anterior y lo establecido en el contrato, en forma comedida solicitamos su concepto si el proceso de ingreso al almacén y la contabilización es correcta (Sic), de no ser así, cual (Sic) sería el deber ser y la afectación contable que debemos realizar.”

CONSIDERACIONES

Los párrafos 15 y 16 del numeral 4.1.1. Relevancia del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“4.1.1. Relevancia

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

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad”. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 6.2.1. Reconocimiento de activos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

“6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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.

80. Cuando no exista probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocer 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 y 2 del numeral 9.1. Reconocimiento de la Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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 agropecuarios se reconocerán como inventarios en el momento en que el producto se separe del activo biológico del que procede o cuando cese el proceso vital del activo biológico, de conformidad con lo establecido en la Norma de activos biológicos”. (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 1 y 2 del numeral 10.1. Reconocimiento de la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

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 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas”. (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 1, 2 y 4 del numeral 17.1. Reconocimiento de la Norma de activos biológicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

“17.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos biológicos los animales vivos y las plantas que se empleen en el desarrollo de la actividad agropecuaria. No se reconocerán como activos biológicos las plantas productoras, es decir, las empleadas en la elaboración o suministro de productos agrícolas, que se espera generen productos agrícolas durante más de 12 meses y tengan una probabilidad remota de ser vendidas como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas. Dichas plantas productoras se reconocerán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.

2. Una actividad agropecuaria es la gestión que realiza la entidad para la transformación biológica y la recolección de activos biológicos a fin de venderlos, distribuirlos en forma gratuita o a precios de no mercado, consumirlos u obtener de ellos productos agropecuarios u otros activos biológicos adicionales que se esperan vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado o consumir.

(...)

4. Los activos biológicos que se utilicen para investigación, educación, seguridad, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agropecuaria se contabilizarán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Respecto al tratamiento contable de la adquisición de insumos y materiales para la implementación de unidades agropecuarias y agroforestales en algunas sedes o unidades de atención de beneficiarios del

IDIPRON, la entidad debe determinar si cumplen las condiciones para su reconocimiento como activo, realizando juicios profesionales que aborden, de manera integral, los criterios de reconocimiento de los activos del Marco Conceptual, la naturaleza de los bienes y la intención de la entidad sobre estos, observando los criterios de reconocimiento definidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

La entidad deberá evaluar en cuál de las siguientes clasificaciones se ubican los insumos y materiales adquiridos:

1. Si las plantas y animales vivos son destinados para la investigación, educación, entretenimiento, esparcimiento o para cualquier otra actividad que no sea una actividad agropecuaria, que no se esperen vender en el curso de las actividades ordinarias del IDIPRON y se prevea usarlos durante más de 12 meses, se reconocerán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.
2. Si las plantas son destinadas para el desarrollo de una actividad agropecuaria, que se espera generen productos agrícolas durante más de 12 meses y tengan una probabilidad remota de ser vendidas como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas, se reconocerán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.
3. Si los animales vivos son destinados principalmente para el desarrollo de una actividad agropecuaria, para ser gestionados para su transformación biológica con la intención de vender, distribuir en forma gratuita o a precios de no mercado, consumir u obtener de ellos productos agrícolas u otros animales, se reconocerán de acuerdo con la Norma de activos biológicos.
4. Si las plantas y animales vivos son adquiridos con la intención de comercializarse o distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación de la entidad y no requieren ningún proceso de transformación, se reconocerán de acuerdo con la Norma de inventarios.
5. Si las herramientas y elementos para siembra se destinan para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, no se esperan vender en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses, se reconocerán de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.
6. Si corresponden a bienes representados en materiales y suministros que se destinan para uso de la entidad en cumplimiento de sus actividades misionales, que por sus características no cumplen con los criterios para su reconocimiento como activos, se reconocerán como gastos, implementando mecanismos de control que considere pertinentes para la gestión y administración de estos.

Por otro lado, la entidad puede establecer mediante política contable los criterios de materialidad que justifiquen cargar a gastos o depreciar dentro del mismo año ciertos activos, en función de las particularidades de la entidad, sin perjuicio de las medidas necesarias para garantizar la preservación del patrimonio público y de las revelaciones pertinentes en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20211100020281 DEL 22-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los elementos y bienes que ingresan a almacén

Doctora

MARÍA ADIELA FAGUA

Subgerente Administrativa y Financiera

Instituto para la Recreación, el Deporte, la Educación Extraescolar y el Aprovechamiento del Tiempo Libre en el Departamento de Casanare-INDERCAS

Yopal, Casanare

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400024742 el 14 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Necesito realizar una baja de bienes de almacén de la entidad territorial donde laboro, pero no encuentro en que entidad apoyarme para todo el procedimiento.

A lo que me refiero es que entidad maneja o regula la baja de bienes de almacén.

Por ejemplo: Cuando tengo dudas sobre archivo, pues me dirijo al AGN, pero en este caso de almacén, no sé a qué entidad dirigirme.

En conclusion tengo dudas sobre las bajas de bienes y sobre el manejo de los elementos de consumo”.

Mediante comunicación telefónica realizada el 23 de abril de 2021, la doctora María Adiel Fagua amplía el contexto de la consulta, indicando que su interés es conocer el tratamiento del ingreso y salida al almacén de los elementos de consumo, lo cual incluye lo contable. Expone que al almacén ingresan bienes, tales como los elementos deportivos, que son entregados a los entrenadores para uso en las diferentes actividades misionales y que al ser reintegrados estos retornan desgastados por su uso.

Adicionalmente, el Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP) remite comunicación con fecha del 15 de abril de 2021, trasladando la siguiente consulta realizada por la misma consultante y que complementa la solicitud que se resolverá en este documento: *“Cuando se celebra un contrato de compra o*

suministro de balones de fútbol, y baloncesto, el funcionario de almacén hace el "Comprobante de Ingreso", al contratar la entidad los monitores o entrenadores de cada disciplina, se les hace entrega de la balonera correspondiente, mi pregunta es: ¿Esta entrega se hace mediante un comprobante de egreso? ¿o se realiza la entrega mediante un acta donde se estipule que tienen que devolver los balones? ¿estos balones son elementos de consumo? ¿Si se realiza el comprobante de egreso, inmediatamente salen del inventario de almacén o sea de la custodia del almacén? ¿o solo se entrega mediante acta y se vuelven a recibir en el estado que se encuentre el balón, teniendo en cuenta que el valor por el cual ingreso a almacén ya no sería el mismo por el uso del balón? ¿o cuál es el correcto procedimiento?"

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (...)

- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y actualizado por la Resolución 167 de 2020, sobre las características cualitativas de la información financiera, establece:

“4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

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

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.”

Adicionalmente, el numeral 6.1.1. del mismo Marco Conceptual, define un activo como:

“6.1.1. Activos

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

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

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 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 agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.4. Baja en cuentas

Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Sobre el marco de referencia del proceso contable, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.” (Subrayado fuera de texto)

En complemento, el numeral 3.2.4. del mismo Procedimiento, indica:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Previo a resolver su consulta es menester precisar que la normativa contable pública no define los bienes como elementos devolutivos o de consumo. Estos términos fueron desarrollados en su momento por la Contraloría General de la República en la Resolución 04 de 1960, mediante la cual dictó normas para el inventario, registro, responsabilidad y control de los bienes de la Nación, asociadas a las antiguas funciones del control previo y perceptivo, pero en virtud de los cambios proferidos en materia del control fiscal, en el año 1991 por mandato constitucional, se eliminó el control previo, lo que conllevó a que se derogara tácitamente la Resolución 04 de 1960, aunado el hecho de que se derogaron también las normas en virtud de las cuales se expidió la misma.

En consecuencia, para efectos contables, cuando se adquieran elementos deportivos u otros bienes que ingresan a almacén, la entidad deberá atender los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Para tal efecto, se deberán realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo contenidas en el Marco Conceptual, anexo a la Resolución 533 de 2015 y actualizado por la Resolución 167 de 2020, esto es, que el Instituto tenga el control y espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Adicionalmente, la entidad deberá considerar la materialidad del bien adquirido para el reconocimiento de este como activo. La materialidad mencionada en el marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, también deberá tener en cuenta su naturaleza, es decir, su clase o tipo; y la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

De esta manera, los bienes que cumplan con los criterios de reconocimiento como activo y sean considerados materiales de conformidad a la política de materialidad de la entidad, deberán clasificarse de acuerdo a la intención que se tenga sobre los mismos. En este sentido, si los bienes adquiridos se utilizan para fines administrativos u operativos y no se esperan vender en el curso de las actividades ordinarias y se prevé usar

durante más de 12 meses, se clasificarán como propiedades, planta y equipo, mientras que, si se adquirieron con la intención de comercializarse en el curso normal de la operación o consumirse en actividades de prestación de servicios, se clasificarán como inventarios.

Tratándose de los bienes reconocidos como inventarios, en la medida en que la entidad realice el consumo de estos en la operación normal de la misma, 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, los bienes representados en materiales y suministros que son destinados para uso administrativo de la entidad en cumplimiento de sus actividades misionales, y que por sus características no cumplen con los criterios para su reconocimiento como activo, se reconocerán como gasto en las subcuentas que correspondan de la cuenta 5111-GENERALES.

Baja en cuentas de bienes clasificados como propiedad, planta y equipo

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que, un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. En tal sentido, los bienes utilizados para fines administrativos u operativos se retirarán de la información financiera cuando fruto de su disposición, ceda el control y transfiera sustancialmente los riesgos y beneficios asociados al mismo, o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficio económico futuro, situación que se podrá presentar cuando el bien se encuentre totalmente depreciado o deteriorado.

De conformidad con lo anterior, la entidad desincorporará los bienes debitando las subcuentas y cuentas que correspondan 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.

En todo caso, revelará en notas a los estados financieros información sobre la situación del activo que pueda influir en la toma de decisiones de los usuarios de la información financiera.

Aunado a lo anterior, es preciso señalar que, en el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del Procedimiento referido, se establece que las entidades deben contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública, que deberá estar acompañado de manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

Así las cosas, es competencia de la entidad establecer el procedimiento interno y los responsables de la determinación de la baja en cuentas de los bienes de propiedades, planta y equipo, así como de los demás bienes de la entidad, teniendo en cuenta que el control interno contable es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de

los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Control administrativo de los bienes que ingresan a almacén

Respecto al manejo o administración del almacén, es la entidad la llamada a establecer el procedimiento jurídico y administrativo a desarrollar a efectos de implementar mecanismos de control que considere pertinentes para garantizar una correcta gestión y administración de los bienes, dentro del cual se identificarán, entre otros, responsables y documentos soporte.

CONCEPTO No. 20211100021841 DEL 29-04-2021

Doctora
SANDRA PATRICIA SOTELO AMAYA
Contadora
Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Con el presente damos alcance al concepto emitido por la CGN con el radicado N°20211100018851 del 19 de abril de 2021 relacionado con el Procedimiento contable a aplicar por parte de las entidades que participan en el proceso de adquisición y suministro a la población de las vacunas contra la COVID-19, respecto del cual la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres señala que la adquisición de las vacunas es realizada por el Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres.

Sobre el particular nos permitimos señalar:

CONSIDERACIONES

El artículo 47 de la Ley 1523 de 2012 “Por el cual se adopta la política nacional de gestión del riesgo de desastres y se establece el Sistema Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres y se dictan otras disposiciones”, en el artículo 47 del Capítulo V Mecanismos de Financiación para la Gestión del Riesgo de Desastres, señala: “ El Fondo Nacional de Calamidades creado por el Decreto 1547 de 1984 y modificado por el Decreto-ley 919 de 1989, se denominará en adelante Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres, y continuará funcionando como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, administrativa, contable y estadística conforme a lo dispuesto por dicho Decreto.

(...)

Sus objetivos generales son la negociación, obtención, recaudo, administración, inversión, gestión de instrumentos de protección financiera y distribución de los recursos financieros necesarios para la implementación y continuidad de la política de gestión del riesgo de desastres que incluya los procesos de conocimiento y reducción del riesgo de desastres y de manejo de desastres. Estos objetivos se consideran de interés público.”

Por su parte, el Decreto 1547 de 1984, “Por el cual se crea el Fondo Nacional de Calamidades y se dictan normas para su organización y funcionamiento, señala, “Artículo 3º De la administración y representación del Fondo. El Fondo Nacional de calamidades será manejado por una sociedad fiduciaria de carácter público. Para tal fin, autorizase a La Previsora S. A., compañía de seguros y a otras entidades públicas cuyos estatutos y normas orgánicas tengan relación con el objeto del Fondo, para Constituir dicha sociedad fiduciaria, conforme lo determine el Gobierno Nacional. La sociedad que se cree estará vinculada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (Subrayado fuera de texto)

Los bienes y derechos de la Nación integrantes del Fondo Nacional de Calamidades constituyen un patrimonio autónomo destinado específicamente al cumplimiento de las finalidades señaladas por el presente Decreto.

Dichos bienes y derechos se manejarán y administrarán por la sociedad fiduciaria que se constituya en los términos del presente artículo en forma completamente separada del resto de los activos de la misma sociedad, así como también de los que integren otros fideicomisos que esa entidad reciba en administración. Para todos los efectos legales la representación de dicho fondo la llevará la mencionada sociedad fiduciaria. Por la gestión fiduciaria que cumpla, la sociedad percibirá, a título de comisión, la retribución que corresponde en los términos que señale la Superintendencia Bancaria.

El Fondo Nacional de Calamidades se tendrá como un fideicomiso estatal de creación legal en consecuencia, la administración de los bienes y recursos que lo conforman se registrará, en todo lo aquí no previsto, por las reglamentaciones que para el efecto expida el Gobierno Nacional.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo señalado y en consideración a que los recursos del Sistema de Gestión del riesgo son administrados por el Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres, esta entidad que reporta a la CGN su información financiera, registrará la adquisición de las vacunas contra la COVID-19, mediante un débito a la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

Posteriormente, con la entrega de las vacunas al Ministerio de Salud y Protección Social, el Fondo registrará un débito en la subcuenta 542304-Para programas de Salud de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS con crédito en la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

Por lo aquí señalado, queda modificado el literal a) del concepto N°20211100018851 del 19 de abril de 2021.

CONCEPTO No. 20211100023481 DEL 10-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Patrimonio de las entidades del gobierno Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para activos recibidos en calidad de donación para ser distribuidos a terceros en el año 2020, pero que no se registraron en la contabilidad

Señora
ISLEY DUPERLY BERMÚDEZ GARCÍA
Contadora

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010022122 del 30 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Considerando que, por efectos de la emergencia por Coronavirus, una entidad de gobierno recibió activos (bienes e insumos) en calidad de donación para ser distribuidos a terceros (instituciones de salud) a fin de mitigar y controlar los efectos de la pandemia, pero por fallas en el proceso de recibo y entrega de los bienes donados, parte de estos bienes e insumos no se registraron en la contabilidad por lo que no se revelaron en los estados financieros a 31 de diciembre de 2020.

¿Qué procedimiento tanto contable como administrativo debe seguir la entidad contable publica para efectuar los ajustes y revelar en sus estados la situación real de estos activos?

Cabe aclarar que estos activos cumplen con los criterios para el reconocimiento de activos indicados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N°533 de 2015.”

Por otra parte, la consultante mediante correo electrónico el 15 de abril de 2021 aclaró que los bienes a que hace referencia en su consulta son: bienes de consumo (tapabocas-guantes) y equipos biomédicos (bombas de infusión, monitores de signos vitales). Posteriormente, por correo electrónico del 19 de abril del año actual, expresó que los equipos permanecen en la entidad en un plazo menor a los 12 meses.

CONSIDERACIONES

Los numerales 6.1.1. Activos y 6.2.1. Reconocimiento de activos contenidos 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 y modificado por la Resolución N°167 de 2020, indican:

“6.1.1. Activos

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

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 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 agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.” (Subrayado fuera de texto)

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

El numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del anexo de la Resolución 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública 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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. El control de un elemento se determina, entre otros, porque otorga 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.

Al respecto, las Normas para el Reconocimiento, Medición Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, señala que el reconocimiento de los inventarios corresponde a aquellos activos adquiridos, que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de comercializar 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.

Por lo anterior, cuando se trata de los bienes definidos en su consulta, dado que menciona que los mismos cumplían con la definición de activo y, a su vez, serían destinados para su uso o consumo, los mismos debieron reconocerse como inventarios o como gasto, este último cuando por su cuantía o uso esperado sería inferior a 12 meses.

Dado que la recepción de estos bienes se efectuó en transferencias sin contraprestación, la medición de los elementos debió atender a lo señalado por la Norma de Ingresos sin contraprestación, en tanto que los bienes no monetarios 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 la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

Ahora bien, dado que estos recursos fueron recibidos en una vigencia anterior, entendiendo que 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, corresponde a la entidad efectuar la corrección del mismo.

Por lo tanto, la entidad corregirá ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este, es decir, registrará la adquisición de los elementos debitando la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS, y acreditando la subcuenta que corresponda a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor determinado de conformidad con el párrafo anterior.

Así mismo, si se efectuó una distribución de los recursos en una vigencia anterior, corresponderá efectuar la baja en cuentas de los mismos mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 15-INVENTARIOS.

En todo caso, atendiendo a lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error, el Instituto 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.

Por otra parte, es menester manifestar que en lo referente al procedimiento administrativo a aplicar, le corresponde a la entidad incorporar las medidas administrativas que considere necesarias en su manual de políticas contables y operativas, la forma en que se desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, de acuerdo a lo establecido en el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones contenido en el anexo de la Resolución 193 de 2016, correspondiente al Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

CONCEPTO No. 20211100023551 DEL 10-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Ingreso por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de transferencias de bienes sin contraprestación.

Doctor

JUAN ESTEBAN RODRÍGUEZ MONTEALEGRE

Coordinador Grupo Gestión Financiera y Contable

Ministerio de Minas y Energía

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada inicialmente con el N° 20211100011902 del 19 de febrero del 2021, sobre la que se solicitó información adicional la cual fue remitida a través del oficio con radicado con el N° 20211400023372 del 08 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“El Ministerio de Minas y Energía recibirá una infraestructura eléctrica a título gratuito del Fondo Todos Somos Pazcífico administrado por la Fiduprevisora, estos recursos fueron construidos o adquiridos con recursos de un crédito del BID.

En la contabilidad del Fondo Todos Somos Pazcífico, estos activos no se registraron como propiedad planta y equipo, razón por la cual no se les ha dado la medición de acuerdo con esta clasificación, por ejemplo, no se han depreciado. De acuerdo al régimen de contabilidad pública para entidades de gobierno estos activos debieron iniciar su proceso de depreciación hace dos años.

Una vez el Ministerio reciba estos activos, serán entregados a un operador de servicios públicos, para que estos los administre, opere y mantenga.

Suponiendo que estos activos no puedan ser medidos por el Ministerio al valor de mercado o costo de reposición, y deban ser reconocidos al valor en libros de la entidad que los entrega, ¿se deberá reconocer la depreciación que no se reconoció por el fondo, desde que el activo cumplió las condiciones para ser utilizado, o se reconocen por el valor en libros sin reconocer la depreciación del tiempo transcurrido?

¿Cuándo el Ministerio recibe activos sin contraprestación de infraestructura, gas o cualquier otra, y no cuenta con el personal idóneo para valorar estos activos ya sea a valor de mercado o costo de reposición, estaría obligado a contratar un avalúo para tal fin? En caso de que la respuesta sea afirmativa y la entidad esté obligada a contratar un avalúo, y suponiendo que presupuestalmente no se tuvieron en cuenta este tipo de gastos. ¿No contar con los recursos para realizar dicha valoración ni con el personal idóneo dentro de la planta del Ministerio se podría tomar como sustento para elegir la alternativa de medir dichos activos al valor en libros de la entidad que los entrega?

¿Qué registros deberá realizar el Ministerio de Minas y Energía al momento de entregar el activo en contrato de administración?”

Posteriormente, mediante el oficio radicado 20211400023372 del 08 de abril de 2021, se aclararon los siguientes puntos:

a) El Ministerio de Minas y Energía no actúa como Fideicomitente del Fondo Todos Somos Pazcífico toda vez que este es administrado por el Ministerio de Hacienda a través de la Fiduprevisora y la entidad ejecutora es la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres.

b) El Ministerio no ha entregado recursos propios al Fondo, toda vez que los recursos son ejecutados a través de un préstamo con el Banco Interamericano de Desarrollo en cuyo contrato se incluyó el Manual Operativo en el que se establece que el equipo ejecutor instruirá a la entidad fiduciaria la transferencia de los activos al Ministerio de Minas y Energía.

c) En relación con lo anterior, el Ministerio no asume ni respalda ningún tipo de obligación asociada al préstamo adquirido con el Banco Interamericano de Desarrollo.

d) Adicionalmente, se aclara que no existe ninguna condición específica para la entrega de las propiedades, planta y equipo diferentes del perfeccionamiento propio de ese tipo de transferencias.

Por otra parte, en el mismo oficio el Ministerio agrega la siguiente consulta:

“(…) me gustaría poner de presente (…) la transferencia de activos eléctricos que realizaría la Agencia Nacional de Infraestructura – ANI al Ministerio, según detallo a continuación (...):

- En este último caso (infraestructura propiedad de la ANI) el valor de la infraestructura está en pesos de 2008.*
- Se trata de activos eléctricos construidos por la Sociedad Concesionaria Santa Marta – Paraguachon S.A quien suscribió el contrato de Concesión No. 445 de 1994 con la ANI.*
- El Concesionario de la vía construyó la infraestructura eléctrica para dar electricidad a la vía.*
- Misionalmente, es mejor que los activos se encuentren en cabeza del Ministerio de Minas y Energía y no de la ANI.*
- El Ministerio, una vez tenga la propiedad de la infraestructura posteriormente transferiría la infraestructura para su uso y goce al operador de red incumbente (Air-e)”.*

CONSIDERACIONES

El artículo 185 de la Ley 1753 de 2015 establece: “Créase un patrimonio autónomo denominado Fondo para el Desarrollo del Plan Todos Somos PAZcífico, administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o por la entidad o entidades que este defina. Este fondo tendrá por objeto la financiación y/o la inversión en las necesidades más urgentes para promover el desarrollo integral del litoral Pacífico”.

Mediante la Resolución 4075 de 2015 en su artículo 1, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público definió a la Fiduprevisora S.A como la entidad fiduciaria del Fondo para el desarrollo del Plan Todos Somos Pazcífico. Por su parte, en el marco de sus competencias la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 con la que 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 establece la definición de activo en el numeral 6.1.1. sobre lo cual indica lo siguiente:

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

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

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar

beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. (...)

(...)

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

En el numeral 6.3.4 Bases de medición de activos, define el costo de reposición y el valor de mercado de la siguiente manera:

“6.3.4.4. Costo de reposición

104. 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.

105. 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 futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad.

(...)

106. 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.

107. Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros de un activo se realiza 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.

(...)

6.3.4.5. Valor de mercado

109. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor de mercado es un valor de salida, observable y no específico para la entidad” (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, la Norma de Inventarios establece sobre el reconocimiento que “Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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 teto).

Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo señala que “Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación establece:

“1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido.

(...)

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” (Subrayado fuera del texto).

En lo relacionado con las transferencias, el numeral 1.3.1. señala:

“1.3.1. Reconocimiento

(...)

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

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

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

Posteriormente, en el numeral 1.3.2. la Norma define que “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 la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

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

a) Reconocimiento de bienes recibidos sin contraprestación

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación establece que en esta categoría se reconocerán los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido señalando como ejemplos, entre otros, las transferencias.

En cuanto al reconocimiento de las transferencias, 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, esto es, por ejemplo, la capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio, o de reclamar legal o contractualmente los recursos.

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.

Cuando se realicen 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.

El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor de mercado es un valor de salida, observable y no específico para la entidad.

Mientras que el costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. Según este

criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los beneficios económicos futuros del activo existente.

No obstante, la Norma señala que 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.

Por lo anterior, cuando el Ministerio reciba la infraestructura eléctrica sin contraprestación del Fondo Todos Somos Pazcífico o de la ANI, deberá aplicar los criterios de medición establecidos: valor de mercado o costo de reposición, sin que esto implique la obligatoriedad de contratar avalúos con terceros. Ahora bien, si el Ministerio no cuenta con la información necesaria para aplicar los criterios mencionados anteriormente, podrá medir los activos recibidos por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

Teniendo en cuenta que el Fondo Todos Somos Pazcífico es administrado por el Ministerio de Hacienda a través de la Fiduprevisora S.A, al ser constituido por mandato legal deberá aplicar el Régimen de Contabilidad Pública atendiendo los criterios de medición establecidos en las Normas de propiedades, planta y equipo, de tal forma que deberá reconocer la depreciación acumulada o el deterioro de los bienes que tenga reconocidos bajo esta clasificación.

Así las cosas, si el Ministerio mide inicialmente los activos recibidos sin contraprestación al valor en libros, deberá reconocerlos teniendo en cuenta que de acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros (numeral 1.3.6.2 Revelaciones) el valor en libros corresponde al valor bruto del activo o pasivo menos las deducciones o compensaciones aplicables, tales como: depreciación, amortización, deterioro o agotamiento acumulados.

Dicho lo anterior, en el momento que la entrega de los bienes sea formalizada y el Ministerio obtenga el control de los activos, debitará la subcuenta que corresponda de las cuentas que identifique el grupo 15-INVENTARIOS si se obtienen para distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO si se mantienen para la prestación de servicios o para propósitos administrativos en un periodo superior a 12 meses. Simultáneamente, acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

b) Reconocimiento de la entrega de los activos en contrato de administración

Una vez el Ministerio suscriba el contrato de administración con el operador de servicios públicos deberá analizar si mediante dicho contrato se están entregando los elementos de control definidos en el Marco conceptual del Marco normativo para entidades de gobierno.

En ese sentido, al evaluar si se entrega o no el control sobre los activos, el Ministerio debe tener en cuenta, entre otros, aspectos como: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Sobre la titularidad jurídica, el Ministerio debe tener en cuenta que esta no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Así las cosas, si la entidad mantiene la titularidad jurídica del activo, pero los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

Una vez definido la entidad que mantiene el control de los activos en virtud del contrato de administración, procederá a realizar los siguientes registros según sea el caso:

1. Transferencia del control (riesgos y beneficios) al operador

Bajo este escenario, el Ministerio debitará la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas o la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, según sea el caso.

Con la formalización de la entrega del activo, el Ministerio debitará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas o la subcuenta 240290-Otras subvenciones de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, según sea el caso y acreditará la subcuenta de la cuenta que identifique el grupo 15-INVENTARIOS o 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO según lo definido por el Ministerio en el literal anterior.

2. Permanencia del control (riesgos y beneficios) en el Ministerio de Minas y Energía

Si en el contrato se establece que el control (riesgos y beneficios) se mantiene en el Ministerio, este deberá mantener reconocidos los activos según su clasificación y aplicará lo establecido en las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos del Marco normativo para entidades de gobierno según corresponda.

CONCEPTO No. 20211120018631 DEL 19-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del inventario de semillas que forman parte del proceso productivo de AGROSAVIA, cuya finalidad es la disposición mediante la venta o la distribución gratuita.

Doctor

JAIRO FONSECA GONZÁLEZ

Contador General

Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria - Agrosavia

Mosquera, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20200010055362 el 16 de diciembre de 2020, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Antecedentes

Toda actividad agrícola relacionada con procesos de investigación o de producción semicomercial o comercial requiere de múltiples insumos para su desarrollo, entre ellos se encuentra la semilla, la cual es indispensable para el éxito de las actividades emprendidas. A continuación, se presenta una información resumen de la tipología de semillas que maneja AGROSAVIA.

Semillas provenientes de programas de mejoramiento genético: Semillas de un cultivar obtenidas por mejoramiento genético como consecuencia de la aplicación de conocimientos científicos que se usan para la siembra o propagación.

Semilla en categoría certificada: Proveniente de semilla básica, o de semilla registrada, sometida al proceso de certificación y que cumple con los requisitos establecidos para esta categoría.

Semilla élite: Tubérculos obtenidos en invernaderos o casa de malla por la multiplicación de esquejes o minitubérculos Súper Élite.

Semilla Superélite: Minitubérculos y/o esquejes obtenidos de plantas que se han originado por propagación in vitro (plantas madres) procedentes de material inicial.

Genética: Semilla producida como resultado de un programa de fitomejoramiento por el obtentor o la entidad que desarrolla un cultivar y que se utiliza para conservar el cultivar o producir la semilla básica.

Básica: Es la semilla obtenida a partir de la semilla genética, producida bajo la supervisión de un fitomejorador o entidad creadora del cultivar, sometida al proceso de certificación y que cumpla los requisitos de esta categoría estipulados en la norma de semillas del ICA.

Registrada: Semilla que se ha producido a partir de la semilla básica, sometida al sistema de certificación, producida de tal forma que mantenga la pureza e identidad genética y cumpla con los requisitos establecidos para esta categoría en la norma de semillas. Esta semilla es fuente de semilla certificada.

Semilla en categoría seleccionada: Semilla de un cultivar obtenido por el mejoramiento genético como consecuencia de la aplicación de conocimientos científicos destinada a la producción de cultivos y que no ha sido producida bajo control de generaciones.

Material vegetal micropropagado: Son los individuos botánicos con destino al establecimiento de cultivos, provenientes de un órgano reproductivo sexual o asexual por métodos de cultivo in vitro.

Especie vegetal nativa: Es aquella especie cuya ubicación corresponde con su región geográfica y su distribución ha sido de manera natural.

Teniendo en cuenta las descripciones previas, se resalta que la Corporación colombiana de investigación agropecuaria – AGROSAVIA, al contar con programas de mejoramiento genético cuenta permanentemente con inventario de semillas de carácter sexual y asexual en categorías certificada y seleccionada en las distintas escalas de incremento “genética, básica, registrada o certificada. Así mismo cuenta con inventarios de semillas nativas o criollas gracias a que ejecuta programas de fomento donde ha rescatado, refrescado e incrementado material de siembra de esta categoría de semillas.

Por lo anterior, es importante mencionar que actualmente en el mercado es común encontrar semillas en categoría certificada y seleccionada según corresponda a la especie, que son ofertadas por casas comerciales autorizadas por el ICA, estos materiales ofertados comercialmente deben contar con una inscripción en el registro nacional de cultivos que señala no solo su proceso de obtención sino también el área geográfica permitida para su comercialización.

Adicionalmente se debe mencionar que es muy poco probable que se encuentren en el mercado semillas en escalas de incremento como las “genéticas, las básicas o incluso las registradas”, pues estos materiales son obtenidos en procesos de limpieza y de incremento muy exigentes que las convierten en un material de alto valor comercial y que solo son usadas para obtener semillas y no cultivos comerciales de consumo. Estos materiales en categoría genética y básica son el material indispensable para asegurar la calidad genética, física, fisiológica y sanitaria de los materiales y por ende se convierte en un insumo estratégico de programas de mejoramiento genético o de incremento de semillas y no de consumo por parte de los agricultores.

De esta manera nos permitimos solicitar su aclaración sobre el momento del reconocimiento y la medición inicial de los diferentes tipos de semillas en mención. Ya que dependiendo de la clasificación a la que corresponden, pueden variar significativamente.

Así mismo, cabe resaltar que de acuerdo con los conceptos No. 20202000047821 y 20202000022841, donde se consultó sobre los productos de los cultivos transitorios, el reconocimiento de los mismos, se debe realizar por el valor de mercado menos los costos de disposición de los productos agrícolas, teniendo en cuenta que las semillas tienen un proceso similar es necesario confirmar cuál sería el tratamiento para las semillas que no se encuentran certificadas y por lo tanto no poseen valor de mercado.”

Posteriormente, mediante mesa de trabajo adelantada entre AGROSAVIA y la CGN, el día 8 de abril de 2021, se realizaron las siguientes precisiones a su consulta:

“1. El proceso de obtención de las semillas corresponde a un proceso productivo y, por tanto, el reconocimiento de las semillas se encuentra sujeto a la norma de inventarios.

2. El objetivo principal de las semillas es obtener mejores o nuevas variedades de material de siembra para los agricultores del país. La entrega puede ser gratuitamente (programa de fomento) o mediante venta (programa de desarrollo de negocios).

3. No se ha determinado el porcentaje de semillas que se destine exclusivamente a conservación del material genético, en los bancos de germoplasma, y el porcentaje de semillas que se utiliza en el proceso de obtención de las nuevas o mejoradas variedades de material de siembra, que será destinado a los programas de mejoramiento, fomento y desarrollo de negocios.

4. La consulta radicada ante la CGN, objeto de la mesa de trabajo, se relaciona únicamente con las semillas que se utilizan para los programas de fomento y desarrollo de negocios. Es decir, la producción de semilla certificada en las fases de genética, básica, y registrada, que no poseen valor de mercado.

5. AGROSAVIA viene dando cumplimiento a los conceptos 20205500024222 y 20205500032762 para el reconocimiento de las semillas producto de cultivos transitorios, que según la información aportada en esta mesa de trabajo, forman parte del proceso de producción de las semillas certificadas. Por tanto, se deben revisar estos dos conceptos a la luz del contexto amplio de las operaciones de la entidad, que ha sido expuesto por el equipo de AGROSAVIA en esta mesa de trabajo.

6. Hasta el momento, AGROSAVIA reconoce las erogaciones relacionadas con la obtención de las semillas en el gasto del periodo.

7. El material que no pasa a la siguiente etapa de producción es reconocido como desecho. Ocasionalmente, este material puede ser vendido para otros propósitos diferentes a la siembra.

8. Se debe diferenciar el proceso de obtención de las variedades de semillas del proceso de producción de las semillas para los programas de fomento y desarrollo de negocios. El proceso de obtención de la semilla genética es un proceso de investigación científica, en el que existen proyectos que obtienen resultados concretos en nuevas semillas como aquellos que no. El programa de producción de semilla toma como insumo las semillas genéticas obtenidas en el proceso de mejoramiento, con el fin de obtener las semillas certificadas o seleccionadas, que son las que se pueden comercializar o distribuir gratuitamente.

9. Las semillas genéticas no se entregan a los agricultores o entidades, por tanto, AGROSAVIA conserva el control de estas semillas. AGROSAVIA entrega semillas básicas, registradas o certificadas, por diversas estrategias donde pueden estar; un valor convenido con el tercero, entrega sin costo por programas de fortalecimiento estratégico o estrategias de entrega de semillas por canales de vinculación de transferencia de tecnología.

10. La obtención de las semillas se realiza con los recursos propios de AGROSAVIA, no existe servicios de desarrollo genético para privados en particular.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución N° 218 de 2020, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio. (...)

9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

9.2.2.1. Producción de bienes

9. El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados.

10. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto

en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

11. La distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en el nivel real de uso de los medios de producción. En consecuencia, el total de los costos indirectos fijos hará parte del costo de transformación de los inventarios. No se incluirán en los costos de transformación y, por ende, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, los siguientes: las cantidades anormales de desperdicio de materiales, de mano de obra o de otros costos de transformación; los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios para el proceso de fabricación; los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a la condición y ubicación actuales de los inventarios; y los costos de disposición. (...)

13. Cuando la entidad produzca bienes, esta acumulará las erogaciones y cargos relacionados con la producción de estos en las cuentas de costos de transformación. El costo de los bienes producidos para la venta o para la distribución en forma gratuita o a precios de no mercado, se trasladará al inventario de productos terminados o al inventario de productos en proceso, según corresponda.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES (...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma

que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención al párrafo 1 de la norma de Inventarios, según el cual se deben reconocer como inventarios aquellos activos adquiridos o producidos por la entidad, cuyo propósito sea la venta, distribución gratuita o el uso en las actividades de la entidad, AGROSAVIA debe reconocer todas las semillas que forman parte de su proceso productivo, bien sea que su intervención corresponda a insumos, productos en proceso o productos terminados, como inventarios.

Para tal efecto, tendrá en cuenta lo dispuesto en los párrafos 9 al 13 de la norma de Inventarios, para la medición inicial de las semillas. En este sentido, deberá acumular todas las erogaciones relacionadas con la obtención de cada una de las semillas en las cuentas de costos de transformación y, mediante el sistema de costos que defina, debe realizar la distribución de los costos acumulados entre el inventario de productos en proceso (para las semillas básicas, élite, superélite y registrada) y el inventario de productos terminados (para las semillas seleccionada y certificada).

Ahora bien, en relación con los cultivos transitorios que se encuentren vinculados al proceso productivo de las semillas, objeto de su actual consulta, deberán formar parte de los costos de transformación y darles el tratamiento descrito en el párrafo anterior. En consecuencia, en el caso específico de los cultivos transitorios relacionados con el proceso de producción de las semillas no se deberá atender a lo concluido por este despacho en los conceptos 20205500024222 y 20205500032762, del año 2020.

Adicionalmente, si la entidad no ha dado el tratamiento contable definido en este concepto a las semillas, entonces AGROSAVIA debe observar lo dispuesto en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, específicamente lo relacionado con la corrección de los errores en el periodo actual y, de resultar materiales los errores de periodos anteriores, la reexpresión de los estados financieros para efectos de presentación.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20211100002101 del 11-02-2021

CONCEPTO No. 20211100056411 DEL 11-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos recibidos por parte de entidades territoriales y de orden nacional, en el marco de la Ley 418 de 1997 y el Decreto 399 de 2011

Mayor
OMAR LEONARDO VILLALOBOS RINCÓN
Contador General
Policía Nacional
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010034212 el día 26 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Ley 418 del 26 de diciembre de 1997 “Por el cual se consagran unos instrumentos para la búsqueda de la convivencia, la eficacia de la justicia y se dictan otras disposiciones”, reglamentada por el Decreto 399 del 14 de febrero de 2011 “Por el cual se establece la organización y funcionamiento del Fondo Nacional de Seguridad de las Entidades Territoriales y se dictan otras disposiciones”, los cuales establecen la organización y funcionamiento del Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana y los Fondos de Seguridad de las Entidades Territoriales; bajo este amparo legal las entidades territoriales y de orden Nacional siguen de manera recurrente entregando recursos a la Policía Nacional.

Los criterios de reconocimiento para el activo establecidos en 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”, en su parágrafo 6.1.1. “Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.”, fundamento complementado bajo concepto de la Contaduría General de la Nación No. 20192000057111 del 07/10/2019 “Tratamiento contable de elementos fungibles y activos fijos recibidos en comodato o para uso por la entidad”

Sin embargo a la fecha tenemos una duda razonable porque las unidades contables con la delegación del gasto de la Policía Nacional, en muchos casos no tienen claridad que entidad debe registrar los recursos entregados por las entidades territoriales, por cuanto en el párrafo mencionado también se define este concepto “Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad”.

Así las cosas, solicitamos a su despacho emitir concepto sobre la dinámica para reconocer elementos de los Fondos de Seguridad en una sola entidad, teniendo en cuenta que Colombia tiene más de mil cien (1.100) municipios y entidades del orden nacional, donde la Policía Nacional recibe bienes, recursos y servicios que en muchos casos carecen de la totalidad de los requisitos para registrar o revelar estos hechos económicos; lo que nos pone en una disyuntiva de registrar o revelar estos hechos económicos, porque de acuerdo al concepto emitido por la CGN, en algunos casos se cumple con los criterios de medición para el reconocimiento del activo, pero no se genera la transferencia, sino una salida al gasto por la entidad que adquiere el bien, que conlleva a una limitante para la Policía Nacional; aunado a esto los Entes de Control exigen el reconocimiento de estos bienes, lo cual va en contravía del Marco Normativo, en la medida que la Policía Nacional registraría contablemente ocasionado un doble registro del gasto en el consolidado de la Nación bajo una misma transacción.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

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

(...)

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

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

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

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

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

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

(...)

56. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener potencial de servicio o beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia

de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la entidad pueden satisfacer la definición de activo.

(...)

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

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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.

80. Cuando no exista probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocer 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)

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:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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 o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles

arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

1.3.2. Medición

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno señala que se reconocen 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.

El control sobre un activo es el que otorga, entre otros, un derecho a usar un bien para prestar servicios, ceder su uso a un tercero, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización,

o recibir una corriente de flujos de efectivo. Para su determinación se tienen en cuenta aspectos como la titularidad legal, aunque no es necesariamente suficiente; los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por otra parte, los riesgos significativos inherentes al recurso son los efectos de condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

Por último, el potencial de servicio de un activo es la capacidad del recurso para prestar servicios, y los beneficios económicos futuros corresponde a la capacidad que tiene el activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo.

En este sentido, cuando se trata de activos que son transferidos entre entidades públicas, son estas llamadas a realizar juicios profesionales que aborden de manera integral los elementos anteriormente referidos, con el fin de identificar la entidad para la cual se cumple la definición de activo, garantizando que el reconocimiento del recurso se efectúe en una sola entidad.

Ahora bien, atendiendo a su inquietud frente al reconocimiento de los bienes entregados por los Fondos de Seguridad, en la cual se hace hincapié en que Colombia cuenta con más de mil cien (1.100) municipios y entidades del orden nacional, donde la Policía Nacional recibe bienes, recursos y servicios que en muchos casos carecen de la totalidad de los requisitos para registrar o revelar estos hechos económicos, es menester precisar que no es posible establecer un procedimiento para el reconocimiento de los recursos dadas las particularidades de cada elemento, así como la esencia económica que constituye cada entrega de recursos.

En consecuencia, si del análisis efectuado por las entidades, se determina que la entidad receptora del recurso o bien es la que cumple con la definición de activo y es posible medir fiablemente el mismo, esta los incorporará atendiendo a la intención de uso y a lo señalado en la Norma de ingresos sin contraprestación.

Así, si los recursos se tienen con la intención de 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, se reconocerán en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 15-INVENTARIOS.

Si por el contrario, corresponden a bienes tangibles para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; bienes muebles para generar ingresos producto de su arrendamiento; o bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; que además se prevé usarlos durante más de 12 meses, corresponderá reconocerlos en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Con respecto a su medición, atendiendo a lo señalado por la Norma de ingresos sin contraprestación las transferencias no monetarias, como los inventarios y las propiedades, planta y equipo, 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, dichas transferencias se medirán por el valor en libros que tenía el activo

en la entidad que transfirió el recurso. Tanto el valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera.

En caso de que se determine que la entidad receptora de los recursos no tiene el control sobre los elementos recibidos o 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.

CONCEPTO No. 20211100060201 DEL 22-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Otros activos Gastos de administración y operación Gastos por transferencias y subvenciones Gasto público social
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los pagos por concepto de cuota de gerencia y gravamen al movimiento financiero. Tratamiento contable contrato de obra No. 228 FIP de 2020, celebrado entre el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social – Fondo de Inversión para la Paz – Prosperidad Social – FIP y Enrique Lourido Caicedo. Tratamiento contable convenios y contratos interadministrativos.

Directora
 OLGA PATRICIA PEÑA GUERRERO
 Coordinadora
 Departamento Administrativo para la Prosperidad Social
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010034962 el 01 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Tratamiento contable gastos específicos de los convenios interadministrativos de gerencia integral de proyectos.

En los convenios interadministrativos de gerencia integral de proyectos se observan gastos específicos que no pueden ser asignados a ninguno de los proyectos incluidos dentro de la ejecución de los recursos y no han sido contemplados en conceptos previos expedidos por la Contaduría General de la Nación. Estos gastos son la cuota de gerencia, y Gravamen a los Movimientos Financieros.

Consulta:

¿Cuál es el tratamiento contable de los gastos enunciados anteriormente? ¿Deben estos reconocerse como gastos público social o gasto administrativo?, ¿A que cuenta en particular deben ser contabilizados?

2. Tratamiento contable contratos de obra

Prosperidad Social suscribió contratos de obra para ejecutar, por riesgo y cuenta propia, proyectos para la ejecución de los estudios, diseños, construcción y puesta en funcionamiento de infraestructura y obras complementarias, en el que el contratista seleccionado ejecutará las dos etapas que comprende el proyecto: Etapa 1: Los estudios y diseños hasta llevarlo a fase de maduración III. Etapa II: Ejecución de las obras para el desarrollo de infraestructura (...)

Consulta:

Teniendo en cuenta lo anterior, se solicita concepto sobre lo siguiente:

- a. ¿Cuál es el registro contable que debe realizar Prosperidad Social sobre cada uno de los pagos que realiza al contratista?*
- b. ¿Cuál es registro contable que debe realizar Prosperidad Social al momento de concluir y entregar las obras de infraestructura? (...)*

3. Tratamiento contable convenios interadministrativos

Prosperidad Social suscribirá convenios interadministrativos cuyo objeto será aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros, entre el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social – Fondo de Inversión para la Paz - PROSPERIDAD SOCIAL - FIP y la ENTIDAD TERRITORIAL, para la ejecución de obras de infraestructura social productiva, con el propósito de aportar a la inclusión socioeconómica, la superación de la pobreza, la consolidación de territorios y la generación de espacios comunitarios para la reintegración, estabilización y reconciliación social, de conformidad con la ficha de estructuración Los desembolsos están pactados para que Prosperidad Social los realice contra porcentajes de avance de obra, como a continuación se indica:

- a. Un primer desembolso por la suma de CIENTO CATORCE MILLONES QUINIENTOS VEINTIOCHO MIL SETECIENTOS SESENTA Y SEIS PESOS M/CTE. (\$114.528.766) contra el 10% de avance de obra, previo aval de la Interventoría designada por PROSPERIDAD SOCIAL, solicitud de LA ENTIDAD TERRITORIAL o su supervisor, certificado de cumplimiento emitido por la Supervisión designada por PROSPERIDAD SOCIAL para el presente Convenio y presentación por parte de la ENTIDAD TERRITORIAL del informe de legalización contable correspondiente al mes inmediatamente anterior al de presentación de la factura.*
- b. Un segundo desembolso por la suma de DOSCIENTOS VEINTINUEVE MILLONES CINCUENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS TREINTA Y UN PESOS M/CTE. (\$229.057.531) contra el 30% de avance de obra previo aval de la Interventoría designada por PROSPERIDAD SOCIAL, solicitud de LA ENTIDAD TERRITORIAL o su supervisor, certificado de cumplimiento emitido por la Supervisión designada por PROSPERIDAD SOCIAL para el presente Convenio y presentación por parte de la ENTIDAD TERRITORIAL del informe de legalización contable correspondiente al mes inmediatamente anterior al de presentación de la factura.*
- c. Un tercer desembolso por la suma de DOSCIENTOS VEINTINUEVE MILLONES CINCUENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS TREINTA Y UN PESOS M/CTE. (\$229.057.531) contra el 50% de avance de obra previo aval de la*

Interventoría designada por PROSPERIDAD SOCIAL, solicitud de LA ENTIDAD TERRITORIAL o su supervisor, certificado de cumplimiento emitido por la Supervisión designada por PROSPERIDAD SOCIAL para el presente Convenio y presentación por parte de la ENTIDAD TERRITORIAL del informe de legalización contable correspondiente al mes inmediatamente anterior al de presentación de la factura.

d. Un cuarto desembolso por la suma de DOSCIENTOS VEINTINUEVE MILLONES CINCUENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS TREINTA Y UN PESOS M/CTE. (\$229.057.531) contra el 70% de avance de obra previo aval de la Interventoría designada por PROSPERIDAD SOCIAL, solicitud de LA ENTIDAD TERRITORIAL o su supervisor, certificado de cumplimiento emitido por la Supervisión designada por PROSPERIDAD SOCIAL para el presente Convenio y presentación por parte de la ENTIDAD TERRITORIAL del informe de legalización contable correspondiente al mes inmediatamente anterior al de presentación de la factura.

e. Un quinto desembolso por la suma de DOSCIENTOS VEINTINUEVE MILLONES CINCUENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS TREINTA Y UN PESOS M/CTE. (\$229.057.531) contra el 90% de avance de obra previo aval de la Interventoría designada por PROSPERIDAD SOCIAL, solicitud de LA ENTIDAD TERRITORIAL o su supervisor, certificado de cumplimiento emitido por la Supervisión designada por PROSPERIDAD SOCIAL para el presente Convenio y presentación por parte de la ENTIDAD TERRITORIAL del informe de legalización contable correspondiente al mes inmediatamente anterior al de presentación de la factura.

f. Un sexto desembolso por la suma de CIENTO CATORCE MILLONES QUINIENTOS VEINTIOCHO MIL SETECIENTOS SESENTA Y SIETE PESOS M/CTE. (\$114.528.767) contra el acta de recibo a satisfacción de la obra debidamente suscrita por la Interventoría designada por PROSPERIDAD SOCIAL y LA ENTIDAD TERRITORIAL o su supervisor, en la que conste el 100% de ejecución, certificado de cumplimiento emitido por la Supervisión designada por PROSPERIDAD SOCIAL para el presente Convenio y presentación por parte de la ENTIDAD TERRITORIAL del informe de legalización contable correspondiente al mes inmediatamente anterior al de presentación de la factura.

Consulta:

Teniendo en cuenta lo anterior, se solicita concepto sobre lo siguiente:

- a. ¿Cuál es el registro contable que debe realizar Prosperidad Social sobre cada uno de los pagos que realiza a la entidad territorial?*
- b. ¿Cuál es el registro contable al momento de concluir y entregar las obras de infraestructura?*
- c. ¿Procede la legalización contable de los recursos girados por Prosperidad Social a la entidad territorial?*
- d. ¿Procede la consignación de rendimientos financieros a la DTN por concepto de los recursos girados por Prosperidad Social a la entidad territorial, en caso de que nos pague oportunamente al contratista?"*

CONSIDERACIONES

El contrato de obra No. 228 FIP de 2020, celebrado entre el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social – Fondo de Inversión para la Paz – Prosperidad Social – FIP y Enrique Lourido Caicedo, establece:

“PRIMERA. – OBJETO DEL CONTRATO: Ejecutar, por riesgo y cuenta propia, el proyecto denominado “Ejecución de los Estudios, diseños, construcción y puesta en funcionamiento de la cancha sintética y obras complementarias en el municipio de Bojayá – Chocó”. Para ello, El contratista seleccionado ejecutará las dos etapas que comprende el proyecto: Etapa I: Los estudios y diseños hasta llevarlo a fase de maduración III. Etapa II: Ejecución de las obras”.

SEGUNDA. – OBLIGACIONES DE LAS PARTES: Las partes tendrán las siguientes obligaciones:

I. OBLIGACIONES GENERALES DE PROSPERIDAD SOCIAL:

1. Pagar el valor estipulado del contrato, en las condiciones y eventos previstos como forma de pago. (...)

II. OBLIGACIONES GENERALES DEL CONTRATISTA

En desarrollo del objeto del contrato resultado de este proceso, el CONTRATISTA se obliga para con PROSPERIDAD SOCIAL-FIP a: (...)

2. Cumplir con el objeto del contrato, de acuerdo con todas y cada una de las obligaciones establecidas en el contrato, la invitación pública, en todas y cada una de las actividades indicadas en las específicas técnicas y en la propuesta técnica presentada, haciendo seguimiento permanente a la ejecución del contrato.

3. Ejecutar con plena autonomía técnica y administrativa el objeto contractual. (...)

TERCERA. - VALOR DEL CONTRATO: El valor del contrato será por la suma de: MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y TRES MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA MIL OCHENTA Y OCHO PESOS M/CRE. \$1.3.470.088) incluido IVA., este valor incluye todos los costos e impuestos a que haya lugar, en los que incurrirá el Contratista para la ejecución del contrato, así como todos los costos que implique la adecuada ejecución del objeto y obligaciones del contrato. (...)

CUARTA. – FORMA DE PAGO: El Departamento Administrativo para la PROSPERIDAD SOCIAL – FIP – PROSPERIDAD SOCIAL, para el valor total del contrato de la siguiente forma:

Etapa I – estudios y diseños:

Se realizará por precio global fijo sin fórmula de ajuste. En consecuencia, el precio incluye todos los gastos, directos e indirectos, derivados de la celebración, ejecución y liquidación del contrato. (...)

Se pagará el noventa por ciento (90%) del valor total de la Etapa I, una vez se cuente con el recibo a satisfacción y aprobación por parte de la Interventoría, de la totalidad de los Estudios y Diseños Integrales (...)

El saldo correspondiente al diez por ciento (10%) de la Etapa I, se pagará una vez se hayan entregado las licencias de construcción y/o permiso de ocupación de espacio público debidamente aprobados; dicha entrega será realizada a la Interventoría. (...)

Etapa II – Construcción de obras:

Para esta Etapa se encuentran establecidas las especificaciones técnicas, las cantidades de obra y los valores unitarios por ítem; por lo tanto, el sistema de pago es por precio unitario sin fórmula de reajuste.

Un primer pago equivalente al 10% con la aprobación por parte de la Interventoría de la programación de obra y acreditación de la contratación del personal requerido para la ejecución del proyecto.

Un 80% del valor de la etapa de construcción se pagará a través de pagos parciales de acuerdo con actas parciales de recibo parcial de obra ejecutada, los cuales deberán contar con el visto bueno de la Interventoría.

Y un último 10% del valor de la etapa de construcción se pagará contra el acta de recibo a satisfacción debidamente suscrita.

El último 10% del valor de la etapa de construcción se pagará contra el acta de recibo a satisfacción debidamente suscrita. (...)”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

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

Adicionalmente, el Marco Conceptual define los activos así:

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

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

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

Y define los gastos como sigue:

“6.1.5. Gastos

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN, así: “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.”

Por su parte, define el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, así: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.”

CONCLUSIONES

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se debe 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.

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.

De conformidad con lo anterior y con las consideraciones mencionadas, se da respuesta a su consulta, en los siguientes términos:

CONSULTA 1. Tratamiento contable gastos específicos de los convenios interadministrativos de gerencia integral de proyectos.

En un contrato o convenio de gerencia integral de proyectos, donde el contratista asume bajo su cuenta y riesgo la ejecución de un proyecto en el que se encuentran obligaciones de hacer, los recursos entregados por la entidad en calidad de pago para la ejecución, así como los recursos denominados cuota de gerencia que representan la contraprestación cobrada por el servicio prestado y el gravamen a los movimientos financieros, se deberán registrar como un activo, según su naturaleza, o un gasto, a medida que se vaya cumpliendo el objeto del contrato.

Las erogaciones incurridas en la ejecución del convenio se llevarán como activo cuando los pagos efectuados se encuentren directamente relacionados con la construcción o adquisición de un bien, en la medida que estos sean reconocidos como tal por cumplir los criterios de reconocimiento definidos en el Marco conceptual de las Entidades de Gobierno, esto es, que la entidad tenga el control y espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

En este sentido, si los bienes adquiridos se utilizan para fines administrativos u operativos y no se esperan vender en el curso de las actividades ordinarias y se prevé usar durante más de 12 meses, se clasificarán como propiedades, planta y equipo, mientras que, si se adquirieron con la intención de comercializarse en el curso normal de la operación o consumirse en actividades de prestación de servicios, se clasificarán como inventarios.

Tratándose de los bienes reconocidos como inventarios, en la medida en que la entidad realice el consumo de estos en la operación normal de la misma, 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.

Ahora bien, si no se cumple los criterios de reconocimiento de activo, los pagos efectuados se llevarán al gasto, atendiendo su naturaleza. Se clasificarán como gastos de administración y operación aquellos pagos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, así como los asociados al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad. Mientras que, se llevarán como gasto público social cuando representan 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.

CONSULTA 2. Tratamiento contable del contrato de obra

En un contrato de prestación de servicios, como lo es el contrato de obra objeto de la consulta, la entidad contrata a terceros para la obtención de bienes o servicios, por lo que le corresponde reconocer los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de dicha contratación.

Ahora bien, dado que en el contrato de obra se establece que cada uno de los pagos son realizados contra entrega de los productos y avances de obra, cuando el contratista efectúe las entregas, en los plazos y condiciones pactadas en el contrato, la entidad incorporará el activo mediante un débito en la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con el pago al contratista, registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y un crédito en la subcuenta que atañe de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez el inmueble se encuentre en condiciones de uso, la entidad reclasificará la construcción mediante un débito en la subcuenta 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Cuando el bien se encuentre en condiciones de uso y la entidad decida realizar la entrega del bien, registrará un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, si la entrega se realiza a la entidad territorial, o en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, si se entrega a la comunidad, y un crédito en la subcuenta 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

CONSULTA 3. Tratamiento contable convenios interadministrativos

a. ¿Cuál es el registro contable que debe realizar Prosperidad Social sobre cada uno de los pagos que realiza a la entidad territorial?

En la medida que los pagos sean realizados contra entrega de los avances de obra, tal como se señala en el contexto de la consulta, con las entregas efectuadas por el contratista, en los plazos y condiciones pactadas, la entidad incorporará el activo mediante un débito en la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, siempre que se le transfiera el control del bien.

Con el pago a la entidad territorial registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y un crédito en la subcuenta que atañe de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si el control del bien lo mantiene la entidad territorial, cada uno de los pagos se reconocerá mediante un débito en la subcuenta que corresponda 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Con el pago al contratista registrará un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que atañe de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b. ¿Cuál es el registro contable al momento de concluir y entregar las obras de infraestructura?

Si Prosperidad Social incorporó el activo, una vez el inmueble se encuentre en condiciones de uso, reclasificará la construcción mediante un débito en la subcuenta 151003-Construcciones de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Cuando el bien se encuentre en condiciones de uso y se decida realizar la entrega del bien, registrará un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, si la entrega se realiza a la entidad territorial, o en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, si es entregado a la comunidad.

No obstante, si el control del bien construido estaba en cabeza de la entidad territorial, no procede el registro contable anterior, toda vez que, Prosperidad Social ya ha reconocido la transferencia del control de los recursos como gasto en cada uno de los pagos.

c. ¿Procede la legalización contable de los recursos girados por Prosperidad Social a la entidad territorial?

Cuando en el convenio se pacte la entrega de los recursos a título de pago para la ejecución de un contrato por cuenta y riesgo de la entidad receptora de forma anticipada, caso en el cual deberá reconocer el pago 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 incorpora el bien en la subcuenta 152002-Construcciones de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO y se acredita la subcuenta que atañe de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, si los recursos se entregan a título de anticipo, la entidad debitará 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.

Si los pagos son efectuados contra entrega a los avances de obra, se efectúa la incorporación del bien como activo o el reconocimiento del gasto y se reconoce la cuenta por pagar, como se establece en el literal b. Por lo tanto, no procede la legalización del uso de los recursos.

d. ¿Procede la consignación de rendimientos financieros a la DTN por concepto de los recursos girados por Prosperidad Social a la entidad territorial, en caso de que nos pague oportunamente al contratista?"

Los rendimientos financieros que se generen por los recursos desembolsados por la entidad, en la cuenta bancaria creada para el manejo exclusivo de dichos recursos, serán reconocidos por Prosperidad Social en la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Sobre la procedencia de la consignación de estos recursos en el Tesoro Nacional, la CGN no es la entidad competente a definirlo, esto dependerá de los procedimientos establecidos al interior de Prosperidad Social y de lo pactado por las partes en el contrato o convenio.

CONCEPTO No. 20211100061521 DEL 02-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las donaciones recibidas por el Instituto Municipal del Deporte que corresponden a elementos y accesorios para realizar el mantenimiento del Coliseo.

Doctora
ANTONIA MARÍA GÓNGORA
Directora
Instituto Municipal del Deporte y la Recreación-ZARZALEÑO
Zarzal, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N° 20210010038362, del 24 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera respetuosa solicito a ustedes (sic) nos orienten sobre el manejo o tratamiento de donaciones sobre el reconocimiento contable sobre insumos a título gratuito sobre los cuales el Instituto Mpal del Deporte y la Recreación Zarzaleña (sic) lmderez va expedir certificación del donante.

Mediante comunicación telefónica realizada el 14 de julio de 2021, la doctora Martha Lucía Muñoz Valencia contadora del Instituto Municipal del Deporte y la Recreación-Zarzaleño amplía el contexto de la consulta, expresando que los insumos a título gratuito corresponde a elementos y accesorios para realizar el mantenimiento del Coliseo, los cuales, son donados por una empresa privada”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y actualizado según la Resolución 167 de 2020, frente a la definición y reconocimiento de los activos, establece:

“6.1.1. Activos

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

que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. 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 otro lado, la norma de INVENTARIOS contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública con la Resolución N°533 de 2015 y actualizada según la Resolución 218 de 2020, señala:

"9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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. (...)

9.6. Revelaciones (...)

31. Además de ello, revelará la siguiente información: (...)

h) el valor del inventario recibido en transacciones sin contraprestación, así como el distribuido en forma gratuita o a precios de no mercado". (Subrayados fuera de texto).

Además los numerales 1.1 – Criterio general de reconocimiento y 1.3 – Transferencias correspondientes a la norma de INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN, contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública con la Resolución N°533 de 2015 y actualizada según la Resolución 218 de 2020, expresan:

"1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

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

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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

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

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

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

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

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

18. 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.” (...) (Subrayados fuera de texto).

Por último, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y actualizado según las Resoluciones 079 y 081 de 2021 describe las cuentas 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”; y la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, así: “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”, y la dinámica de esta cuenta nos indica que se debita por: “2-El valor de los materiales y suministros recibidos en donación, cesión u otra modalidad” y se acredita por: “1- El valor de los materiales que se consuman o trasladen al proceso de producción de bienes y prestación de servicios”.

El referido CGC también describe el Grupo 15-INVENTARIOS, de la siguiente manera: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los activos adquiridos, los que se encuentran en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse sin contraprestación en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. Así mismo, incluye los bienes recibidos en dación de pago que la entidad espera vender”.

CONCLUSIONES

El marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, determina que se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación, es decir, que la entidad no entrega nada a cambio por el recurso recibido.

Por lo tanto, los recursos que se reciban por concepto de donaciones corresponden a ingresos de transacciones sin contraprestación, y se deberán reconocer en la contabilidad cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo que se deriva de la causación del ingreso, b) sea probable que fluyan a la entidad, beneficios económicos futuros y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

Por su parte, como las donaciones corresponden a recursos no monetarios, las entidades deben efectuar la incorporación de los bienes en el Estado de Situación Financiera siempre que cumplan con los criterios para el reconocimiento de activos indicados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y actualizado según la Resolución 167 de 2020. En consecuencia, si los bienes cumplen con los requisitos para ser reconocidos, deberán clasificarse atendiendo la intención que se tenga sobre los mismos. En el caso de su consulta, y teniendo en cuenta que la donación se refiere a elementos y accesorios para realizar el mantenimiento del Coliseo del Instituto Municipal del Deporte y la Recreación-ZARZALEÑO, se deberán reconocer atendiendo la norma de Inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno; para ello, se registrará la donación de estos debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS y acreditando la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20211100061521 DEL 02-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las donaciones recibidas por el Instituto Municipal del Deporte que corresponden a elementos y accesorios para realizar el mantenimiento del Coliseo.

Doctora
ANTONIA MARÍA GÓNGORA
Directora
Instituto Municipal del Deporte y la Recreación-ZARZALEÑO
Zarzal, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N° 20210010038362, del 24 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera respetuosa solicito a ustedes (sic) nos orienten sobre el manejo o tratamiento de donaciones sobre el reconocimiento contable sobre insumos a título gratuito sobre los cuales el Instituto Mpal del Deporte y la Recreación Zarzaleña (sic) lmderez va expedir certificación del donante.

Mediante comunicación telefónica realizada el 14 de julio de 2021, la doctora Martha Lucía Muñoz Valencia contadora del Instituto Municipal del Deporte y la Recreación-Zarzaleño amplía el contexto de la consulta, expresando que los insumos a título gratuito corresponde a elementos y accesorios para realizar el mantenimiento del Coliseo, los cuales, son donados por una empresa privada”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y actualizado según la Resolución 167 de 2020, frente a la definición y reconocimiento de los activos, establece:

“6.1.1. Activos

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

que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. 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 otro lado, la norma de INVENTARIOS contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública con la Resolución N°533 de 2015 y actualizada según la Resolución 218 de 2020, señala:

"9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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. (...)

9.6. Revelaciones (...)

31. Además de ello, revelará la siguiente información: (...)

h) el valor del inventario recibido en transacciones sin contraprestación, así como el distribuido en forma gratuita o a precios de no mercado". (Subrayados fuera de texto).

Además los numerales 1.1 – Criterio general de reconocimiento y 1.3 – Transferencias correspondientes a la norma de INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN, contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública con la Resolución N°533 de 2015 y actualizada según la Resolución 218 de 2020, expresan:

"1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

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

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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

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

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

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

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

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

18. 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.” (...) (Subrayados fuera de texto).

Por último, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y actualizado según las Resoluciones 079 y 081 de 2021 describe las cuentas 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”; y la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, así: “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”, y la dinámica de esta cuenta nos indica que se debita por: “2-El valor de los materiales y suministros recibidos en donación, cesión u otra modalidad” y se acredita por: “1- El valor de los materiales que se consuman o trasladen al proceso de producción de bienes y prestación de servicios”.

El referido CGC también describe el Grupo 15-INVENTARIOS, de la siguiente manera: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los activos adquiridos, los que se encuentran en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse sin contraprestación en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. Así mismo, incluye los bienes recibidos en dación de pago que la entidad espera vender”.

CONCLUSIONES

El marco normativo para las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, determina que se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos monetarios o no monetarios que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación, es decir, que la entidad no entrega nada a cambio por el recurso recibido.

Por lo tanto, los recursos que se reciban por concepto de donaciones corresponden a ingresos de transacciones sin contraprestación, y se deberán reconocer en la contabilidad cuando: a) la entidad tenga el control sobre el activo que se deriva de la causación del ingreso, b) sea probable que fluyan a la entidad, beneficios económicos futuros y c) el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad.

Por su parte, como las donaciones corresponden a recursos no monetarios, las entidades deben efectuar la incorporación de los bienes en el Estado de Situación Financiera siempre que cumplan con los criterios para el reconocimiento de activos indicados en el Marco Conceptual anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y actualizado según la Resolución 167 de 2020. En consecuencia, si los bienes cumplen con los requisitos para ser reconocidos, deberán clasificarse atendiendo la intención que se tenga sobre los mismos. En el caso de su consulta, y teniendo en cuenta que la donación se refiere a elementos y accesorios para realizar el mantenimiento del Coliseo del Instituto Municipal del Deporte y la Recreación-ZARZALEÑO, se deberán reconocer atendiendo la norma de Inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno; para ello, se registrará la donación de estos debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS y acreditando la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20211100068781 DEL 26-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen de la transferencia de bienes, cuando se configura una operación sin contraprestación.

Doctora
VIVIANA ANDREA TRIANA
CPS Profesional Especializado
Gobernación del Departamento del Meta
Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400043442 el 26 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Respetuosamente me permito solicitar un asesoramiento en el procedimiento y/o mecanismo en materia contable y jurídica que se debe implementar en el orden departamental, para la entrega por parte del departamento a los municipios de los bienes inmuebles sin contraprestación, como por ejemplo polideportivos, caí de policías, centros de salud entre otros.

Debido a que el Departamento del Meta contablemente tiene en el registro de sus activos tales bienes, pero por su destinación están a cargo administrativamente de los municipios.

Lo anterior con el fin de realizar un saneamiento contable y evitar una doble contabilización de dichos bienes en los activos tanto en departamento como en el municipio.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 6.1.1 Activos, establece lo siguiente:

“6.1.1. Activos

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

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

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 218 del 2020, establece:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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 o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante Resolución N°193 de 2016, indica en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, 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.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe el grupo 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, así: “...se incluyen las cuentas que representan los gastos por transacciones sin contraprestación causados por la entidad, por recursos entregados a otras entidades de diferentes niveles y sectores, o al sector privado.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en el referido CGC se describe el grupo 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, así: “...se incluyen las cuentas que representan los ingresos recibidos de terceros sin contraprestación, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por

parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.” (Subrayado fuera de texto)

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.

Así las cosas, desde la perspectiva contable se procede a dar respuesta a su consulta, en los siguientes términos:

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 departamento traslade los bienes inmuebles sin ninguna contraprestación al municipio, debe registrar un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, con crédito a las subcuentas y cuentas del activo donde tenga registrado los respectivos bienes.

Por su parte, el municipio a partir del momento en que ostente el control de los bienes inmuebles recibidos sin contraprestación los clasificará en las subcuentas y cuentas que identifiquen la naturaleza y destinación de los mismos, de manera que, deberá considerar una de las siguientes alternativas:

- Si se destinarán para ser entregados de forma gratuita a terceros, se deberán reconocer atendiendo la norma de Inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Para ello, se registrará un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS, y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.
- Si serán destinados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, se reconocerán en las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y su contrapartida será la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.
- Si se destinarán 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, se reconocerán en las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, y su contrapartida será la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Para efectos de las operaciones recíprocas, deberá tenerse en cuenta que la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, es correlativa con la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación.

Ahora bien, la Resolución 193 de 2016 expedida por la CGN “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, señala en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, 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.

En este sentido, la Entidad reconocerá o retirará bienes, derechos u obligaciones en atención a lo establecido en el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible de la Resolución 193 de 2016 y en concordancia con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20211100071211 DEL 09-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes entregados al Colector de Activos Públicos del Estado (CISA), en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 1420 de 2010.

Doctor

SANTIAGO SÁNCHEZ PEÑA

Jefe Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010043212, el 23 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La DIAN función Recaudadora en el régimen de contabilidad precedente reconocía los bienes inmuebles adjudicados a la nación como Otros Activos – Bienes Recibidos en dación de pago, los cuales se encontraban disponibles para la venta. De conformidad con lo establecido en el artículo 26 de la Ley 1420 de 2010, la cual indica lo siguiente:

“Con el fin de fortalecer la política de prevención, atención integral y reparación a la población desplazada, a más tardar el 30 de junio de 2011, los órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación transferirán a título gratuito y mediante acto administrativo los inmuebles de su propiedad que se encuentren saneados y que no requieran para el ejercicio de sus funciones, aunque estos hagan parte de sus planes de enajenación onerosa, a CISA para que esta los comercialice bajo sus políticas”.

La entidad dispuso transferir de forma gratuita los bienes inmuebles a CISA, transferencia que se realizó a dicha entidad, igualmente trasladando el saldo de los bienes transferidos de la cuenta de Otros Activos – Bienes Recibidos en dación de pago a las cuentas de Otros Activos - bienes entregados a terceros, en aplicación de los nuevos marcos bajos estándares internacionales para la entidades de gobierno la entidad dispuso trasladar el saldo de la cuenta Otros Activos Bienes Recibidos en dación de pago a las cuentas de inventarios y el saldo de la cuenta Otros Activos Bienes Entregados a Terceros a las cuentas por cobrar, debido a que CISA una vez vendido los bienes transferidos de forma gratuita, consigna a nombre de la DIAN a través de la DTN los valores de la venta.

De acuerdo a lo anterior me permito solicitar se dé respuesta separada y completa a los siguientes interrogantes:

1. ¿ Los bienes transferidos a CISA en forma gratuita, de los cuales existe la posibilidad de recibir un beneficio económico ya que CISA una vez los vende le transfiere el valor vendido a la DTN a nombre de la DIAN función Recaudadora, se deben dar de baja de los activos - cuentas por cobrar en contrapartida con un gasto?, tal y como lo dispone el nuevo marco normativo para entidades de gobierno de los inventarios la cual, indica lo siguiente: “Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien” lo anterior teniendo en cuenta que la transferencia gratuita se registró contablemente bajo las normas del régimen precedente.

2. ¿ Los valores transferidos producto de la venta realizada por CISA se deben reconocer como un aprovechamiento en el caso de que se den de baja de las cuentas por cobrar?

3. ¿ En caso de que no sean vendidos los bienes por el colector CISA, y se restituyen los bienes a la DIAN cual debe ser su tratamiento contable?”

CONSIDERACIONES

El artículo 26 de la Ley 1420 de 2010, mediante la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropiações para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre de 2011, estableció:

“ARTÍCULO 26. (...) Dentro del mismo plazo, los órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, transferirán a título gratuito y mediante acto administrativo, los inmuebles de su propiedad que se encuentren saneados y que no requieran para el ejercicio de sus funciones, aunque éstos hagan parte de sus planes de enajenación onerosa, a CISA, para que esta los comercialice bajo sus políticas.

Las contingencias judiciales, los pleitos pendientes y los pasivos relacionados con las carteras y los inmuebles aquí descritos permanecerán a cargo de las entidades titulares de los mismos.

Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a los activos de propiedad del Fondo para la Rehabilitación Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado - FRISCO, ni a aquellos que tengan destinación específica o que pertenezcan a fondos especiales o los que puedan ser utilizados por otra entidad de orden Nacional” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Capítulo VI. Normas sobre la presentación de estados financieros y revelaciones, establece:

“21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

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

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

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva." (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado por la Resolución 469 de 2016, establece:

"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. (...)

El tratamiento contable establecido en este numeral obedece a que la entidad que transfiere los inmuebles retiene los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de los mismos. (...)

2.1.3. Comercialización de los inmuebles recibidos (...)

2.1.3.2. Registros contables en la entidad que transfirió el inmueble

Una vez recibida la información sobre la comercialización del bien, por parte de CISA, la entidad que transfirió el inmueble registrará un débito en la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, un débito en las subcuentas relacionadas con el bien transferido, de las cuentas 1685-DEPRECIACION ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

La diferencia se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, según corresponda.

Cuando la entidad que transfirió el inmueble deba reconocer los gastos relacionados con el bien comercializado, registrará un débito en las subcuentas de las cuentas de gastos que correspondan del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN y un crédito en las subcuentas de las cuentas relacionadas con el grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. Por su parte, la comisión convenida con CISA por la comercialización se registrará con un débito en la subcuenta 511178-Comisiones de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 249015-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con anterioridad al recaudo por parte del Tesoro Nacional o por parte de la entidad que transfirió el inmueble, esta última cancelará el saldo debitando las subcuentas y cuentas relacionadas con los pasivos originados por los gastos de administración y comisión del bien mencionado del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. (...)

2.1.4. Giro de los recursos por la comercialización (...)

2.1.4.2. Registros contables en la entidad que transfirió el inmueble

Si conforme a las disposiciones legales sobre la materia los recursos producto de la comercialización son consignados por CISA en el Tesoro Nacional, la entidad que transfirió el inmueble deberá aplicar el procedimiento de recaudos definido, debitando la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. (...)

2.1.5. Frutos de los bienes recaudados por CISA

Teniendo en cuenta que, conforme a las disposiciones legales vigentes, los frutos que se obtengan de los bienes transferidos a CISA deben ser girados por esta entidad al Ministerio de Hacienda y Crédito Público al final de cada ejercicio, cuando se generen ingresos por arrendamientos, proceden los siguientes registros contables:

2.1.5.1. Registros contables en la entidad titular del bien

Con la información suministrada por CISA, la entidad que transfirió el inmueble debe reconocer la cuenta por cobrar, para lo cual debitará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Así mismo, con la información suministrada por CISA sobre el recaudo y consignación al Tesoro Nacional de los valores del arrendamiento debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se presentan a continuación los registros que debe realizar la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Función Recaudadora, para reconocer los hechos económicos relacionados con la movilización de los activos entregados para la comercialización por parte de CISA, en concordancia con lo establecido en el artículo 26 de la Ley 1420 de 2010:

En primer lugar, cuando la DIAN transfiera bienes a CISA, de conformidad con las normas legales vigentes de movilización de activos, para que esta a su vez los comercialice, los mantendrá registrados en el grupo correspondiente del 1-ACTIVO en el que se encontraban reconocidos antes de la transferencia, hasta tanto CISA los comercialice. Es pertinente señalar que, en línea con el procedimiento citado, cuando el bien corresponda a un inmueble, este deberá permanecer reconocido en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; mientras que, para los demás tipos de bienes muebles, la DIAN los reconocerá en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

Posteriormente, cuando CISA realice la venta del bien, la DIAN registrará un débito en la subcuenta 138416-Enajenación de activos, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor de la venta del bien; un débito en las subcuentas relacionadas con el bien transferido correspondientes a las pérdidas por deterioro de valor o depreciaciones acumuladas; y un crédito en la subcuenta y cuenta en el que se encuentra reconocido el bien del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, la diferencia se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, según corresponda.

Finalmente, cuando CISA realice la transferencia de recursos a la Dirección del Tesoro Nacional a favor de la DIAN, la DIAN debitará la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y acreditará la subcuenta 138416-Enajenación de activos, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Ahora bien, en atención a lo concluido anteriormente, me permito darle respuesta a cada una de las preguntas planteadas en su consulta:

1. ¿Los bienes transferidos a CISA en forma gratuita, de los cuales existe la posibilidad de recibir un beneficio económico, ya que CISA una vez los vende le transfiere el valor vendido a la DTN a nombre de la DIAN función Recaudadora, se deben dar de baja de los activos en contrapartida con un gasto?

Conforme lo dispone el Procedimiento citado, los bienes muebles o inmuebles transferidos a CISA deben permanecer reconocidos en la cuenta y subcuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, hasta el momento en que CISA los comercialice o asigne. En este sentido, la DIAN deberá continuar aplicando las políticas contables para este tipo de activos en cuanto a su medición posterior, presentación, revelación y demás aspectos.

2. ¿Los valores transferidos, producto de la venta realizada por CISA, se deben reconocer como un aprovechamiento?

En atención al Procedimiento citado, el valor recaudado por CISA, producto de la venta de los inmuebles transferidos, debe reconocerse por parte de la DIAN como un débito en la subcuenta 138416-Enajenación de activos, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor de la venta del bien; un débito en las subcuentas relacionadas con el inmueble transferido correspondientes a pérdidas por deterioro de valor y depreciaciones acumuladas; y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Si existe diferencias entre los débitos y el crédito anteriores, se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, según corresponda.

3. En caso de que no sean vendidos los bienes por CISA y se restituyan los bienes a la DIAN, ¿cuál debe ser su tratamiento contable?

En el caso señalado en su pregunta, la DIAN no tendría que realizar ningún registro contable, toda vez que con la transferencia no se realizó ninguna reclasificación de los inmuebles y, por lo tanto, estos continuarán siendo reconocidos en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

En todo caso, si la DIAN no ha aplicado el tratamiento contable definido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, debe realizar la corrección de los errores en el periodo actual, en atención a la Norma sobre políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Posteriormente, la DIAN deberá evaluar la materialidad de los errores y, de resultar materiales, deberá reexpresar la información comparativa afectada en la elaboración de los estados financieros del año 2021, tanto en la estructura de los estados financieros como en las notas, de tal manera que la información se presente como si nunca se hubiera cometido este error.

CONCEPTO No. 20211100070371 DEL 08-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Cuentas por pagar Ingresos por Transferencias y Subvenciones Gastos por Transferencias y Subvenciones Gasto Público Social
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de los insumos requeridos en la aplicación de las vacunas contra el Covid-19

Doctora
 DIANA CAROLINA CASTELLANOS
 Coordinadora Grupo Contabilidad
 Ministerio de Salud y Protección Social
 Bogotá D. C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211400043832 el 27 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“(...) dentro de las conciliaciones realizadas con el FNGRD hemos evidenciado que adicional a la Vacunas, el Ministerio ha recibido en las mismas condiciones otros insumos que de igual forma hacen parte del Plan Nacional de Vacunación así:

- Diluyente COVID
- Jeringas
- Afiches COVID
- Carnets de Vacunación
- Mascaras COVID para el transporte de las vacunas

Por lo tanto, agradecemos su orientación frente al registro adecuado que debemos realizar entre las dos entidades, teniendo en cuenta que corresponde a bienes que también están ingresando al inventario del Ministerio de Salud por parte del FNGRD a título gratuito, que hacen parte del Plan Nacional de Vacunación y que de igual forma son distribuidos a los entes territoriales integralmente con las vacunas.

Dentro de esta solicitud, agradezco sea aclarado el registro contable de estos insumos para el ingreso al inventario por parte del FNGRD, así como la salida que se realiza a los entes territoriales.”

CONSIDERACIONES

Los artículos 20, 21 y 27 del Decreto 109 de 2021 “Por el cual se adopta el Plan Nacional de Vacunación contra el COVID - 19 y se dictan otras disposiciones”, señalan:

“ARTÍCULO 20. Responsabilidades de las entidades territoriales departamentales y distritales. Para la implementación, operación y seguimiento del Plan Nacional de Vacunación, las entidades territoriales departamentales y distritales deben: (...) 20.14. Incorporar en los sistemas de inventarios y contables de la dirección territorial de salud las vacunas contra el COVID-19 e insumos asignados desde el Ministerio de Salud y Protección Social, incluidas las vacunas que ingresen directamente a los municipios o prestadores de servicios de salud por razones especiales de almacenamiento y conservación.

ARTÍCULO 21. Responsabilidades de las entidades territoriales municipales. Para la implementación, operación y seguimiento del Plan Nacional de Vacunación, las entidades territoriales municipales deben: (...) 21.12. Incorporar en los sistemas de inventarios y contables de la dirección territorial de salud las vacunas contra el COVID-19 e insumos asignados desde el Departamento.

(...)

ARTÍCULO 27. Prohibición de comercialización de las vacunas contra el COVID-19 adquiridas por el gobierno nacional. Las vacunas contra el COVID -19 adquiridas por el gobierno nacional se aplicarán de manera gratuita a los habitantes del territorio nacional respetando el estricto orden de priorización y no podrán ser comercializadas en ninguna circunstancia, so pena de incurrir en las sanciones a que haya lugar y en el tipo penal establecido en el artículo 374A del Código Penal.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y modificado por la Resolución N°167 de 2020, indica:

“6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

(...)

6.1.5. Gastos

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

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

81. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación 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

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

86. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo pueda medirse con fiabilidad.

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°425 del 2019, y modificadas por la Resolución N°218 de 2020, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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. (...)”

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

1.3.2. Medición

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado

del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. (...)”.

Por otro parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, describe los siguientes grupos

“51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos.”

“55-GASTO PÚBLICO SOCIAL. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.”

Así mismo, describe las siguientes cuentas:

“1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.”

“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.”

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

“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.”

“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.”

“5502-SALUD, Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal y en cumplimiento del principio de complementariedad, para facilitar el acceso de la población más pobre y vulnerable a este servicio”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En relación con los insumos necesarios para la aplicación de las vacunas contra el COVID-19, corresponde a cada una de las entidades que participan en el proceso aplicar el procedimiento contable descrito a continuación:

a) El Fondo Nacional para la Gestión de Riesgo de Desastres al adquirir los insumos debita la subcuenta 151061-Materiales médico-quirúrgicos de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, según corresponda, si el proveedor es del país o del exterior, la cual se cancela con el respectivo giro.

Posteriormente, con la entrega de los insumos al Ministerio de Salud y Protección Social, el Fondo Nacional para la Gestión de Riesgo de Desastres, registra en la contabilidad un débito en la subcuenta 542304-Para programas de Salud de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acredita la subcuenta 151061-Materiales médico-quirúrgicos de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

b) Los insumos recibidos se registran en la contabilidad del Ministerio de Salud y Protección Social como un ingreso por Transferencias, debitando la subcuenta 151061-Materiales médico-quirúrgicos de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA y acreditando la subcuenta 442804-Para programas de salud de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con la entrega por parte del Ministerio de Salud y Protección Social a los entes territoriales, el Ministerio registra en la contabilidad un débito en la subcuenta 542304-Para programas de salud de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acredita la subcuenta 151061- Materiales médico-quirúrgicos de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

c) Por su parte, los Entes territoriales al recibir los insumos del Ministerio de Salud y Protección Social, registrarán un débito en la subcuenta 151061-Materiales médico-quirúrgicos de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 442804-Para programas de salud de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora, el reconocimiento de un Gasto Público Social se presenta cuando los recursos se destinan directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población. Anotando, que, en relación con el tema de salud, el Gasto Público Social hace referencia a los conceptos relacionados con el apoyo y fortalecimiento de la prestación del servicio de salud estatal para garantizar el acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable, así como los recursos destinados para el Régimen subsidiado, el Subsidio a la oferta, acciones de salud pública y fortalecimiento institucional.

Luego, como los insumos se suministran a las Empresas Sociales del Estado-E.S.E., en desarrollo de acciones de salud pública, y que al igual que las vacunas, hacen parte del Plan Nacional de Vacunación, los entes territoriales reconocen un débito en la subcuenta 550206-Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5502-SALUD con crédito en la subcuenta 151061-Materiales médico-quirúrgicos 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

CONCEPTO No. 20211100087091 DEL 26-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Cuentas por pagar Gastos por transferencias y subvenciones Gasto público social
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes adquiridos por el Municipio de Ataco para ser distribuidos gratuitamente o a precios de no mercado a terceros o comunidad en general.

Doctor
BAYRON RUBIO BELTRÁN
Contador
Municipio de Ataco
Ataco, Tolima

Con el propósito de atender en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación – CGN, hemos recibido su consulta radicada bajo el N°20211100051882, del día 17 de septiembre de 2021, mediante la cual indica lo siguiente:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de aplicar el debido proceso y reconocimiento contable de los bienes adquiridos por el Municipio de Ataco para terceros o comunidad en general, se solicita un concepto técnico respecto a la afectación contable de dichos bienes, toda vez que el Municipio de Ataco se encuentra afectando la cuenta 1.5.10 en el momento de registrar las compras de bienes que se realizan para entregar a un tercero o comunidad en general, el cual se realiza a través de un acta de entrega, registrando una salida de almacén, con el fin de realizar el movimiento al gasto.

Es de anotar, y consideramos que los bienes adquiridos no se pueden incorporar en los bienes Activos de la entidad por cuanto no vamos a tener el uso, goce y tampoco los riesgos asociados a su utilización, ni nos vamos a beneficiar de los mismos.

Posteriormente al reconocimiento contable en la cuenta del activo 1.5.10, y cuando se realiza la salida de bodega por entrega a terceros, el documento realiza el movimiento contable a la cuenta contable, bien sea transferencia, subvención o gasto público social en el sistema contable de información contable y financiera del Municipio de Ataco. Por lo anterior y con el fin de seguir mejorando el proceso de afectación contable, nos permitimos solicitar indicaciones si el procedimiento se está realizando de manera correcta o si por el contrario se debe ajustar de acuerdo con los lineamientos dados por la Contaduría General de la Nación (CGN).

Actualmente el Municipio de Ataco tiene un Informe Definitivo de Rendición y Revisión de Cuenta Vigencia 2020 de la Contraloría Departamental del Tolima, mediante el cual realizan un Hallazgo, manifestando “Por consiguiente, los inventarios registrados en la cuenta 1.5.10 Mercancías en Existencia del Municipio de Ataco Tolima no corresponden a activos que “que se encuentren en proceso de transformación o productos agrícolas provenientes de los activos biológicos” como se observa a continuación:

CÓDIGO	NOMBRE
1.5	Inventarios
1.5.10	Mercancías en existencia
151004	Impresos y publicaciones
151011	Combustibles y otros derivados del petróleo
151030	Equipos de comunicación y computación
151033	Elementos de campaña
151034	Elementos de protección y seguridad personal
151035	Repuestos, equipos férreos y otros
151036	Equipo de transporte
151037	Muebles y enseres
151039	Material didáctico
151041	Maquinaria y elementos de ferretería
151042	Productos agropecuarios, de silvicultura, avicultura y pesca
151061	Materiales médico - quirúrgicos
151090	Otras mercancías en existencia

Significa lo anterior, que el Municipio de Ataco Tolima no dio cumplimiento a lo establecido en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, al no reclasificar los saldos de la cuenta 1.5 como lo indica la norma.

El anterior hallazgo lo soportan en lo establecido en el Instructivo 002 del 8 de octubre de 2015, 1.1 Activos párrafo 10 y 1.1.8 Inventarios.

Si bien el Municipio (sic) de Ataco ha tomado atenta nota, sobre la adopción del nuevo marco normativo para las entidades de gobierno, según resolución 533 de 2015 y sus modificaciones posteriores e instructivo 002 de 2015. Los inventarios que se encuentran registrados en la cuenta 1.5.10 mercancías en existencias del Municipio (sic), no (sic) son para transformación, pero sí fueron adquiridos para entrega a beneficiarios a título gratuito, por la tanto, no consideramos que no se haya (sic) incurrido en inobservancia (sic) de (sic) la norma ni su aplicación.

Por lo anterior, nos permitimos poner a su consideración los siguientes interrogantes:

- El Municipio de Ataco Tolima ha venido realizando los registros contables en la cuenta 1.5.10 Mercancías en existencia, y en el CGC Versión 2007 Vs CGC Versión 2015, la cuenta en mención no tuvo modificaciones en los códigos contables para realizar su reclasificación.

- Si al dar cumplimiento a lo solicitado por la Contraloría Departamental del Tolima, cuál sería la cuenta contable mediante la cual se realice la reclasificación de los saldos de la cuenta 1.5”.

CONSIDERACIONES

El Instructivo N°002 del 08 de octubre de 2015, por el cual se imparten instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, establece:

“Con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, este Despacho imparte las instrucciones generales que deben seguir las entidades sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, sin que ello las exonere de analizar y aplicar aquellos aspectos que no sean abordados en el presente Instructivo y que deban considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición. El presente Instructivo tendrá aplicación una única vez durante el primer periodo de aplicación.

(...)

1.1. ACTIVOS

(...)

Los activos que cumplan con los criterios para su reconocimiento se clasificarán de acuerdo con la intención que tenga la entidad con dicho recurso. Por ejemplo, si el activo se adquiere para consumirse o venderse en el curso normal de la operación, se clasificará como inventarios; si se utiliza para propósitos administrativos o para producir bienes o prestar servicios, se clasificará como propiedad, planta y equipo; o si es un inmueble del cual se espera obtener rentas o plusvalías en condiciones de mercado se clasificará como propiedad de inversión.

(...)

1.1.8. Inventarios

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los inventarios son los activos adquiridos, los que se encuentran en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agrícolas provenientes de los activos biológicos, que se tienen con la intención de a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y modificado por la Resolución N°167 de 2020, indica:

“6.1.1. Activos

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

que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

(...)

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

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

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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 del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y modificadas por la Resolución N°218 de 2020, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 079 y 081 de 2021, describe la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, así: “Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.” (Subrayado fuera de texto)

En lo referente con la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, el CGC la describe así: “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la 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.” (Subrayado fuera de texto).

En relación con la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, el CGC la describe así: “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).

En lo concerniente con la cuenta 5424-SUBVENCIONES, el CGC la describe 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 y sobre los cuales el tercero que los recibe no debe entregar nada a cambio” (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el CGC en mención describe el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL en los siguientes términos: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.”

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye que:

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

Además, siguiendo el mismo Marco Conceptual, el potencial de servicio de un activo hace referencia a 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; mientras que los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o

indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo o para reducir la salida de los flujos futuros de efectivo.

Así las cosas, se reconocen 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.

De acuerdo con lo anterior, los bienes adquiridos por la entidad con el fin de ser distribuidos gratuitamente o a precios de no mercado, cumplen con la definición de activo, dado que se obtendrá un potencial de servicio, es decir, estos recursos serán utilizados para la prestación de servicios que contribuyen a los objetivos del Municipio, y se puede establecer una medición fiable sobre tales bienes.

En lo concerniente a la clasificación de estos bienes en el activo, el Marco Conceptual define que se debe realizar en atención a la intención que tenga la entidad sobre la manera en que se obtendrá dicho potencial de servicio, bien sea mediante su uso, venta o distribución. Por lo tanto, en concordancia con la Norma de inventarios, estos bienes que serán distribuidos gratuitamente o precios de no mercado, cumplen los criterios de reconocimiento como inventarios.

Posteriormente, corresponde al Municipio de Ataco efectuar los siguientes registros contables, según corresponda a cada caso:

- a) Cuando se adquiere los productos para entregar a la comunidad en forma gratuita, el Municipio debita la subcuenta que corresponda a la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.
- b) Si se entregan los bienes a la comunidad para la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales, el Municipio debita la subcuenta y la cuenta que corresponda al grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL y acredita la subcuenta que corresponda a la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.
- c) Si se entregan los bienes a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico y sobre los cuales el tercero que los recibe no debe entregar nada a cambio, el Municipio debita la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y acredita la subcuenta que corresponda a la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.
- d) Si se entregan los bienes sin contraprestación a otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, el Municipio de Ataco debita la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

En lo que se refiere al procedimiento utilizado por la entidad para realizar el sistema contable y financiero, no es competencia de la Contaduría General de la Nación dar una opinión del mismo, ya que este tema es carácter

administrativo del Municipio de Ataco-Tolima y corresponde a la administración del Municipio determinar sus propios procedimientos para el cabal cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, sobre la aplicación del instructivo N°002 de 2015, este solamente tuvo vigencia para el proceso de transición al nuevo marco normativo y a partir de la fecha de transición se debe aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo que no se debió tener en cuenta al momento de la preparación y presentación de estados financieros del periodo 2020.

CONCEPTO No. 20211100087531 DEL 29-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Subcuenta contable para reconocer los insumos y medicamentos necesarios para llevar a cabo el Plan Nacional de Vacunación contra el COVID - 19

Doctor
DARÍO GUAIDÍA AMÉZQUITA
Profesional Especializado – Contabilidad (E)
Secretaría Distrital de Salud
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010052532 del 22 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Revisado lo preceptuado en el concepto No. 20211100018851 DEL 19-04-2021 emitido por la Contaduría General de la Nación – CGN, con referencia al tratamiento contable aplicable al ingreso y salida de las vacunas contrala COVID 19, dentro de las conclusiones del documento se establece: “al entregar las vacunas a las Empresas Sociales del Estado-E.S.E., los entes territoriales reconocen un débito en la subcuenta 550216-Acciones de Salud Pública de la cuenta 5502-SALUD con crédito en la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA”.

(...)1. Dado que el biológico para prevenir la COVID-19 no es aplicable por si solo, sino que requiere de complementos como jeringas, diluyentes y elementos de bioseguridad, ¿es posible reconocer, por parte del Ente Territorial, estos complementos en la subcuenta 550216-Acciones de Salud Pública de la cuenta 5502-SALUD con crédito en la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS SEN EXISTENCIA, como se hace con el biológico? (sic)

2. En el marco de la estrategia para la atención de la pandemia, también se entregan medicamentos y equipos de uso exclusivo para la atención de la COVID 19, a los prestadores de servicios de salud; podrían estos medicamentos y equipos ser reconocidos por el Ente Territorial en la subcuenta 550216-Acciones de Salud Pública de la cuenta 5502- SALUD con crédito en la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, así como se hace con el biológico?

Vale aclarar que tanto el biológico, como sus complementos, medicamentos y equipos, forman parte del Balance COVID 19 que se reporta trimestralmente a la Contaduría General de la Nación.

3. ¿De manera análoga, podría, este concepto hacerse extensivo a programas de vacunación con el mismo sentido social? Como por ejemplo el Programa Ampliado de Inmunizaciones-PAI, entre otros, para el cual se levanta un censo, se realiza

la vacunación de neumococo y antirrábica, suministrando, además, la medicalización, todo esto a la población vulnerable.

Tanto los biológicos como los medicamentos son suministrados, en ocasiones, por el Ministerio de Salud y Protección social en calidad de “Transferencias para Programas de Salud” sin contraprestación y en ocasiones son adquiridos por la SDS-FFSD, a través de convenios suscritos con la Organización Panamericana de Salud – OPS; en ambos casos, el Fondo Financiero Distrital de Salud, reconoce un gasto al momento de entregar los biológicos a las Entidades Prestadoras de Servicios de Salud.”

Adicionalmente, a través de correo electrónico indica que “los equipos de los cuales se hace alusión en la solicitud de concepto son transferencias recibidas de entes públicos como el Ministerio de Salud y Protección social, la Unidad Nacional de Gestión de Riesgo - UNGR, el Instituto Distrital de Gestión de Riesgos y Cambio Climático - IDIGER, entre otros, para su posterior entrega, por parte del Fondo Financiero Distrital de Salud - FFDS, como ente territorial, rector del sistema de seguridad social en salud del Distrito Capital, a las Subredes Integradas de Servicios de Salud, y otras instituciones prestadoras de servicios de salud para la atención de la pandemia COVID-19.

A continuación, relacionamos los equipos asociados al concepto solicitado:

*Ventiladores de respiración mecánica.
Monitores biomédicos de signos vitales.
Bombas de infusión.
Pulsioxímetros
Reguladores de Vacío
Desfibriladores
Fonocógrafos.”*

CONSIDERACIONES

El Decreto 109 de 2021, por el cual se adopta el Plan Nacional de Vacunación contra el COVID - 19 y se dictan otras disposiciones, indica en su artículo número 20:

“ARTÍCULO 20. Responsabilidades de las entidades territoriales departamentales y distritales. Para la implementación, operación y seguimiento del Plan Nacional de Vacunación, las entidades territoriales departamentales y distritales deben:

(...) 20.14. Incorporar en los sistemas de inventarios y contables de la dirección territorial de salud las vacunas contra el COVID-19 e insumos asignados desde el Ministerio de Salud y Protección Social, incluidas las vacunas que ingresen directamente a los municipios o prestadores de servicios de salud por razones especiales de almacenamiento y conservación.”

El Decreto 166 de 2021 por el cual se adopta la metodología y se fijan los valores a reconocer por las actividades asociadas a la aplicación de la vacuna contra el COVID-19, se define el procedimiento para su reconocimiento y pago y se dictan otras disposiciones, indica en su anexo 1, en el numeral 2.2 Insumos y elementos de protección personal, que como tales se consideran las bolsas para residuos, recipientes para residuos peligrosos, toallas de papel, torundas de algodón, jeringas de dilución, alcohol glicerinado, máscaras protectoras faciales, batas desechables, tapabocas y guantes vinilo.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y modificado por la Resolución N°167 de 2020, define a los activos, ingresos y gastos de la siguiente manera:

“6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

(...)

6.1.5. Gastos

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

De igual manera, dicho Marco Conceptual indica como criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros los siguientes:

“6.2.1. Reconocimiento de activos

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

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...) 6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

86. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo pueda medirse con fiabilidad.

87. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De 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°425 del 2019, y modificadas por la Resolución N°218 de 2020, en su numeral 9. Inventarios del capítulo I. Activos, señala que se reconocen como tales “los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, en el capítulo IV. Ingresos, indica lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

1.3.2. Medición

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.” (Subrayado fuera 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, describe las siguientes cuentas así:

-1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA: “Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento.

-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.”

-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.”

-5502-SALUD: “Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal y en cumplimiento del principio de complementariedad, para facilitar el acceso de la población más pobre y vulnerable a este servicio.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

PREGUNTA 1

De acuerdo con el Decreto 166 de 2021, dentro de los insumos requeridos para la aplicación de la vacuna se contemplan las bolsas para residuos, recipientes para residuos peligrosos, toallas de papel, torundas de algodón, jeringas de dilución, alcohol glicerinado, máscaras protectoras faciales, batas desechables, tapabocas y guantes vinilo.

Ahora bien, el artículo 20 del Decreto 109 de 2021 establece como responsabilidades de las entidades territoriales departamentales y distritales, para la implementación, operación y seguimiento del Plan Nacional de Vacunación, entre otras, la incorporación en sus sistemas de inventarios y contables los insumos asignados desde el Ministerio de Salud y Protección Social.

Bajo este contexto y en atención al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se da respuesta a la primera pregunta en los siguientes términos:

Con la recepción de los insumos por parte del Ministerio de Salud y Protección Social, la entidad los debe reconocer en la contabilidad mediante un débito en la subcuenta 151061-Materiales médico-quirúrgicos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y un crédito en la subcuenta 442804-Para programas de salud de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Posteriormente, con la entrega de las vacunas a las Empresas Sociales del Estado-E.S.E., los entes territoriales departamentales y distritales deben reconocer un débito en la subcuenta 550216-Acciones de Salud Pública de la cuenta 5502-SALUD, y un crédito en la subcuenta 151061-Materiales médico-quirúrgicos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

PREGUNTA 2

Los medicamentos que se distribuyen a las entidades prestadoras de servicios de salud, con el fin de atender a los pacientes con COVID-19, se deben reconocer como inventarios en la contabilidad del ente territorial, en la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Cuando se efectúe la entrega a las entidades prestadoras de servicios de salud, el ente territorial debe reconocer un débito en la subcuenta 550216-Acciones de Salud Pública, de la cuenta 5502-SALUD, y un crédito en la subcuenta 151060-Medicamentos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Con respecto a los equipos transferidos de otras entidades públicas, para su posterior entrega a las Subredes Integradas de Servicios de Salud, y otras instituciones prestadoras de servicios de salud, su reconocimiento contable dependerá de la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado. Por lo anterior, y debido a que la entidad, en su consulta, no brinda un contexto completo de la esencia económica de los hechos que rodean la transferencia de los equipos, no es posible indicar su debido reconocimiento contable.

PREGUNTA 3

Los conceptos emitidos en relación con el tratamiento contable de los hechos económicos derivados del Plan Nacional de Vacunación contra el COVID – 19, no pueden aplicarse a otros programas de vacunación como el Programa Ampliado de Inmunizaciones-PAI. Por lo tanto, es necesario evaluar cada hecho económico de manera independiente para establecer el tratamiento contable de otros tipos de programas de vacunación.

Ahora bien, dado que en su inquietud no se muestra el contexto suficiente con respecto a los otros programas de vacunación, no es posible realizar un análisis para señalar un procedimiento contable específico.

CONCEPTO No. 20211100088661 DEL 04-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Cuentas por pagar Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes entregados por el fondo cuenta territorial de seguridad y convivencia ciudadana -FONSET del municipio a organismos de seguridad. Operaciones recíprocas.

Doctor
FRANKLIN PASTOR LEGUIZAMO CABEZAS
Profesional Especializado
Secretaría de Hacienda y Finanzas Públicas
Municipio Castilla La Nueva
Castilla La Nueva, Meta

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N°20210010053002 el 24 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Con el fin de conciliar diferencias producto de información contable reportada a través del formulario de operaciones recíprocas a través del Chip a la Contaduría General de la Nación, existe una situación en particular que presenta saldos por conciliar con la Policía Nacional código 12300000 y Ministerio de Defensa Nacional código 11100000, por diferencias en tratamiento contable en cuanto a la ejecución de recursos (sic) por parte del Municipio de Castilla La Nueva en cumplimiento de Art. 119 de la ley 418 de 1997 y capítulo II decreto 399 de 2011, ya que al ejecutar los recursos recaudados y efectuadas las inversiones en proyectos y actividades de que trata la mencionada ley, al realizar gastos destinados a generar un ambiente que propicie la seguridad y la convivencia ciudadana, para garantizar la preservación del orden público a través de diferentes procesos de contratación con proveedores que suministran bienes y servicios y cumplan lo requerido, producto de los recursos distribuidos según las necesidades regionales de seguridad entre la Policía Nacional, Ejército Nacional y CTI.

El ente territorial de Castilla La Nueva - Meta como administrador de dichos recursos, registra dichas inversiones como gasto en la sub cuenta 550705 Generales y 550706 Asignaciones de bienes y servicios, de la cuenta 5507 Desarrollo comunitario y bienestar social, del grupo 55 gasto público social, mientras que el Ministerio de Defensa Nacional y Policía Nacional, todos (sic) los (sic) recursos ejecutados (sic) por dicho concepto (ejm: entrega de combustible para sus vehículos e implementos de oficina) los (sic) registra como ingresos en la subcuenta 442807 Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428 Otras transferencias, del grupo 44 Transferencias y subvenciones, tratamientos contables aplicados

en forma diferente entre las entidades, los cuales generan saldos por conciliar e impacto en la Información Contable Pública Consolidada ante la Contaduría General de la Nación.

Nuevamente se solicita, nos puedan facilitar concepto de parte de la Contaduría General de la Nación en el tratamiento contable de la ejecución de los recursos recaudados e invertidos por el fondo cuenta territorial de seguridad y convivencia ciudadana en cumplimiento de Art. 119 de la ley 418 de 1997, administrados por el ente territorial, distribuidos a la Policía Nacional y Ejército Nacional (Ministerio de Defensa Nacional) y a su vez poder determinar si existen operaciones recíprocas por conciliar entre las entidades en mención”.

Mediante llamada telefónica realizada el 05 de octubre de 2021, el consultante amplió el contexto de la consulta informando que los recursos utilizados para la seguridad y convivencia ciudadana, son recursos propios con destinación específica que deben ser invertidos en las necesidades de seguridad de la ciudadanía y para vigilancia de la misma.

Por otra parte, el consultante envió correo electrónico a la Contaduría General de la Nación el 07 de octubre de 2021 con la relación de los elementos de consumo y equipos que le entregan a la Policía Nacional, Ejército Nacional y al CTI, así: (...)

EL ente territorial registra estos elementos en el grupo 55 Gasto Público Social-Cuenta 5507-Desarrollo Comunitario y Bienestar Social-subcuenta 550705 Generales, la Policía Nacional y Ejército (sic) Nacional (sic) los incorpora en su información contable en el grupo 44 Transferencias y subvenciones, cuenta 4428 Otras (sic) transferencias, subcuenta (sic) 442807 Bienes recibidos sin contraprestación.

Por lo anteriormente expuesto, (sic) surgen diferencias en el proceso de conciliación de Operaciones recíprocas entre el ente territorial y los organismos de seguridad que conforman el Fondo Cuenta de Seguridad y convivencia ciudadana de Castilla La Nueva.

CONSIDERACIONES

El artículo 119 de la Ley 418 de 1997 fue modificado por el artículo 6º de la Ley 1421 de 2010, “por medio de la cual se prorroga la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las leyes 548 de 1999, 782 de 2002 y 1106 de 2006”, estipula:

“Artículo 6º. El artículo 119 de la Ley 418 de 1997, quedará así:

En virtud de la presente Ley, en todos los departamentos y municipios del país deberán funcionar los Fondos de Seguridad y Convivencia Ciudadana con carácter de "fondo cuenta". Los recursos de los mismos, se distribuirán según las necesidades regionales de seguridad y convivencia, de conformidad con los planes integrales de seguridad, en materia de dotación, pie de fuerza, actividades de prevención, protección y todas aquellas que faciliten la gobernabilidad local. Estas actividades serán administradas por el gobernador o por el alcalde, según el caso, o por el Secretario del Despacho en quien se delegue esta responsabilidad, de conformidad con las decisiones que para ello adopte el comité de orden público local. Las actividades de seguridad y orden público que se financien con estos Fondos serán cumplidas exclusivamente por la Fuerza Pública y los organismos de seguridad del Estado; las que correspondan a necesidades de convivencia ciudadana y orden público serán cumplidas por los gobernadores o alcaldes.

Parágrafo único. El Gobierno Nacional, dentro del término de tres (3) meses contados a partir de la vigencia de la presente ley, reglamentará este artículo.

Seguimiento y reporte de los recursos e inversiones realizadas con los fondos-cuenta territoriales. El Ministerio de Justicia y del Interior, diseñará y pondrá en funcionamiento un sistema que le permita realizar seguimiento a las inversiones que los entes territoriales realizan con los recursos de los fondos-cuenta territoriales. Dicho sistema debe permitir conocer los recursos que anualmente tiene cada fondo-cuenta territorial de seguridad, tanto del orden departamental como local. De igual forma, debe permitir conocer los proyectos y actividades que se financian con estos fondos.”

Por otra parte 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:

“Capítulo II

FONDOS TERRITORIALES DE SEGURIDAD Y CONVIVENCIA CIUDADANA

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. (...)

Artículo 14. Aportes de gremios y personas jurídicas. De conformidad con lo establecido en la Ley 1421 de 2010, los Fondos de Seguridad y Convivencia Ciudadana de las Entidades Territoriales, previo estudio y aprobación de los Comités Territoriales de Orden Público, podrán recibir aportes de gremios y personas jurídicas cuyo origen lícito deberá estar debidamente soportado, destinados a propiciar y garantizar la seguridad y convivencia ciudadana, cuando así se haya previsto en el presupuesto del departamento, distrito o municipio. Los Comités deberán registrar contablemente los aportes de los gremios y personas jurídicas destinadas a financiar la seguridad y la convivencia ciudadana velarán por la correcta destinación de los recursos. Los aportes, una vez contabilizados, ingresarán al Fondo de la entidad territorial para ser utilizados de manera prioritaria en los programas y proyectos a través de los cuales se ejecute la política de seguridad y convivencia ciudadana que formule el Gobierno Nacional. En ningún caso, los aportes se asignarán con criterio

de contraprestación de servicios de seguridad y convivencia, ni podrán ser destinados para prestar directamente servicios de seguridad o convivencia a favor de quienes lo realizan.

Adicionalmente, cada departamento, distrito o municipio deberá llevar el registro contable de los aportes o donaciones de particulares destinados a los FONSET y reportarlos en los informes, remitidos a la Contaduría General de la Nación en el Formato Único Territorial.

Artículo 15. Asignación de recursos de los Fondos de Seguridad y Convivencia Ciudadana. Los recursos de los FONSET se deben destinar prioritariamente a los programas y proyectos a través de los cuales se ejecute la política integral de seguridad y convivencia ciudadana, la cual deberá articularse con la política de seguridad y convivencia ciudadana que formule el Gobierno Nacional.

Parágrafo. El FONSET podrá destinar recursos a gastos operativos, logísticos y de administración, que sean estrictamente necesarios, para la formulación, diagnóstico, diseño, aprobación, implementación, desarrollo y evaluación de los programas y proyectos. En ningún caso estos gastos podrán superar el 1,5% del Plan Anual de Inversiones definido por el respectivo Gobernador o Alcalde.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y actualizado según la Resolución N°167 de 2020, señala:

“6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

6.1.5. Gastos

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

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

81. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación 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

86. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo pueda medirse con fiabilidad". (...) (Subrayados fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) con la Resolución N°533 de 2015 y actualizadas según lo dispuesto en la Resolución N°218 de 2020, establecen:

"9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado

en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación. Los inventarios de un prestador de servicios se medirán por los costos en los que se haya incurrido y que estén asociados con la prestación del servicio.

9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o comercialización.

(...)

9.3. Medición posterior

20. Con posterioridad al reconocimiento inicial, los inventarios que se esperan comercializar se medirán al menor valor entre el costo y el valor neto de realización. Los inventarios que se mantengan para ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, así como los que se tengan para consumir en la producción de bienes o la prestación servicios que van a ser distribuidos en forma gratuita o a precios de no mercado, se medirán al menor valor entre el costo y el costo de reposición. (...)

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 079 y 081 de 2021, describe la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, así: “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”. (Subrayado fuera de texto).

En lo referente con la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, el CGC la describe así: “Representa el valor de las obligaciones contraídas por la 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.” (Subrayado fuera de texto).

En relación con la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, el CGC la describe así: “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

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

Así las cosas, se reconocen 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.

De acuerdo con lo anterior, los bienes adquiridos por la entidad con el fin de ser distribuidos gratuitamente o a precios de no mercado, cumplen con la definición de activo, dado que se obtendrá un potencial de servicio, es decir, estos recursos serán utilizados para la prestación de servicios que contribuyen a los objetivos del Municipio, y se puede establecer una medición fiable sobre tales bienes.

En lo concerniente a la clasificación de estos bienes en el activo, el Marco Conceptual define que se debe realizar según la intención que tenga la entidad sobre la manera en que se obtendrá dicho potencial de servicio, bien sea mediante su uso, venta o distribución. Por lo tanto, en concordancia con la Norma de inventarios, estos bienes que serán distribuidos gratuitamente o a precios de no mercado, y cumplen los criterios para su reconocimiento como inventarios.

Por otra parte, un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

De acuerdo con lo anterior y las consideraciones, los bienes que a través del FONSET el Municipio de Castilla La Nueva-Meta entrega a la Policía Nacional y al Ministerio de Defensa y al CTI, se reconocerán:

a) Cuando adquiere los elementos de consumo y equipos, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

b) Con la entrega de los elementos de consumo y equipos, el Municipio debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta que corresponda a la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS.

Además, en las reglas de eliminación a septiembre de 2021, publicadas en la página Web de Contaduría General de la Nación, la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación y la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación son recíprocas, por lo que no se presentarían diferencias en el proceso de conciliación de Operaciones recíprocas entre la entidad territorial y las entidades que reciben los bienes del Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana del Municipio de Castilla La Nueva.

Para consultar las reglas de eliminación la entidad debe entrar por la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co/productos/reglasdeeliminación/2021/reglasdeeliminación/septiembre2021/descargar.

CONCEPTO No. 20211100092501 DEL 18-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la baja en cuentas de los elementos de propiedades, planta y equipo

Doctora
ANA JACKELINE SOSA ÁLVAREZ
Municipio de Purificación
Purificación, Tolima

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010059002 el 28 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta que el Municipio de Purificación esta adelantando el proceso de bajas de bienes muebles, quisiera consultar acerca del procedimiento de bajas, si se tiene el valor adquisitivo soportado con las facturas de compra y se conoce su depreciación, siempre se hace necesario el concepto de un perito? o esta información serviría como soporte para el proceso y obviamente el concepto técnico del estado del bien. Por otro lado que proceso se debe adelantar con la baja de los libros que ya se encuentran en mal estado y con hongos.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y actualizado por la Resolución 167 de 2020, sobre las características cualitativas de la información financiera, establece:

“4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

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

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.”

Adicionalmente, el numeral 6.1.1. del mismo Marco Conceptual, define un activo como:

“6.1.1. Activos

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

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

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

“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 o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque

no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.4. Baja en cuentas

Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Sobre el marco de referencia del proceso contable, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.” (Subrayado fuera de texto)

En complemento, el numeral 3.2.4. del mismo Procedimiento, indica:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016, y sus modificaciones, 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.

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales. Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad a las consideraciones antes expuestas, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que, un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. En tal sentido, los bienes utilizados para fines administrativos u operativos se retirarán de la información financiera cuando fruto de su disposición, ceda el control y transfiera sustancialmente los riesgos y beneficios asociados al mismo, o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficio económico futuro, situación que se podrá presentar cuando el bien se encuentre totalmente depreciado o deteriorado. La regulación no exige para estos efectos estudios técnicos ni avalúos comerciales.

Por lo tanto, cuando se defina que los bienes no cumplen los criterios de reconocimiento, la entidad los desincorporará debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) cuando sea el caso, y acreditando la subcuenta y cuenta que atañe del grupo 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO. Cualquier diferencia que existiese se reconocerá en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

En todo caso, revelará en notas a los estados financieros información sobre la situación del activo que pueda influir en la toma de decisiones de los usuarios de la información financiera.

Ahora bien, es preciso señalar que, en el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del Procedimiento referido, se establece que las entidades deben contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública, que deberá estar acompañado de manuales donde se describan las diferentes formas

en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

Así las cosas, es competencia de la entidad establecer el procedimiento interno y los responsables de la determinación de la baja en cuentas de los bienes de propiedades, planta y equipo, así como de los demás bienes de la entidad, teniendo en cuenta que el control interno contable es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

En complemento, conforme lo establece la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable los registros de los hechos económicos deberán estar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser inalterada, íntegra y verificada; lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la 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.

CONCEPTO No. 20211100098621 DEL 02-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Tramite contable de los elementos de consumo en las entidades de gobierno.

Doctora
LILIA MARIA MANRIQUE MUÑOZ
Contraloría Departamental de Villavicencio
Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100056222 el 14 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Comendidamente solicito me resuelvan, duda que tengo en cuanto al uso del grupo 15 inventarios para las entidades de gobierno, sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015. Veo que a partir de la transición a NICSP la alcaldía y demás entidades descentralizadas, están utilizando la cuenta 1514 para contabilizar los bienes de consumo, esta permitido utilizar esta cuenta? Teniendo en cuenta que el objeto social de estas entidades no corresponde a la Descripción del grupo 15.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de información Financiera, anexo a la resolución 533 de 2015 establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

13. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel

4.1.1. Relevancia

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

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

6.1.1. Activos

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

6.1.5. Gastos

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

El Marco Normativo para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

"9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, 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 (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe el grupo 15-INVENTARIOS así:

“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los activos adquiridos, los que se encuentran en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse sin contraprestación en el curso normal de la operación, o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. Así mismo, incluye los bienes recibidos en dación de pago que la entidad espera vender.”

De igual forma, el CGC describe las siguientes cuentas así:

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.”

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 el Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, 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 y, para su reconocimiento, debe ser posible su medición de forma fiable. Por lo tanto, para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente señalados.

Ahora bien, es preciso indicar que, de acuerdo con lo estipulado en el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto específico de la entidad basado 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.

Por lo tanto, las entidades deben aplicar el juicio profesional pues la materialidad se trata de un criterio relativo que de ninguna manera es absoluto por esta razón las entidades deberán determinar si los elementos adquiridos cumplen con el criterio para el reconocimiento de activo.

De acuerdo a lo antes mencionado al realizar la compra de elementos de consumo la entidad deberá determinar si estos cumplen con las características para ser reconocidos como activos, y registrará la adquisición de estos 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 en la prestación del servicio, se deberá reconocer en ese momento dicha situación, para lo cual se debitará 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.

Ahora bien, si los bienes de consumo representados en materiales y suministros que se destinan para uso administrativo de la entidad en cumplimiento de sus actividades ordinarias, y que por sus características no cumplen con los criterios para su reconocimiento como activos se reconocerán como gasto en las subcuentas que correspondan de la cuenta 5111-GENERALES, implementando mecanismos de control que considere pertinente para la gestión y administración de estos.

CONCEPTO No. 20211100100181 DEL 03-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Gastos de administración y operación Gastos por transferencias y subvenciones Gasto Público Social
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los elementos que ingresan al almacén, y que son usados para consumirse en actividades de prestación de servicios, y distribuirse en forma gratuita a precios de no mercado en el curso normal de la operación.

Señor
BRYAN ERNESTO ROJAS LOZANO
Almacenista General
Departamento del Tolima
Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N°20211400057292 el 21 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta y respetuosa me permito elevar consulta sobre las entradas al Almacén General de la Gobernación del Tolima de elementos de consumo, como lo son Almuerzos, Desayunos, Cenas, Refrigerios, Hidratación, Kits Nutricionales (arroz, panela, frijol, pasta, aceite, sal). Lo anterior teniendo en cuenta que nos genera duda la entrada de dichos elementos, es por esto que solicito su colaboración con la emisión de un concepto, que nos dé claridad frente al tema y no cometer errores a la hora de realizar las entradas.”.

Mediante llamada telefónica realizada el 05 de noviembre de 2021, el consultante manifiesta que solicita un tratamiento administrativo y contable de las entradas al almacén general de los elementos de consumo mencionados en la consulta, además, de otros elementos tales como: equipos de computo que son entregados a los niños en su día, equipos agrícolas con destino a asociaciones agrícolas, equipos de construcción y equipos odontológicos. Los anteriores elementos son usados para: consumirse en actividades de prestación de servicios, y entregarse a asociaciones y entidades públicas en forma gratuita.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por

servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

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

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

De otra parte, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y actualizado según la Resolución N°167 de 2020, señala:

“4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

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

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

19. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

(...)

6.1.1. Activos

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

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

6.1.5. Gastos

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

(...)” (Subrayados fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) con la Resolución N°533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución N°218 de 2020, establece:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, indica en los siguientes numerales:

“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 del texto).

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 079 y 081 de 2021, describe la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, así: “Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento”.

En lo referente a la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, el CGC la describe así: “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”.

En lo concerniente con la cuenta 5111-GENERALES, el CGC la describe así: “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad”.

En relación con la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, el CGC la describe así: “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”.

Con respecto a la cuenta 5424-SUBVENCIONES, el CGC la describe 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 y sobre los cuales el tercero que los recibe no debe entregar nada a cambio”.

Adicionalmente el CGC, describe el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, así: “En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad”. (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, la CGN no es competente para pronunciarse frente a su inquietud de carácter administrativo.

Así las cosas, desde la perspectiva contable se procede a dar respuesta a su consulta, en los siguientes términos:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera incorpora la característica cualitativa fundamental de Relevancia, la cual establece que la información es relevante cuando es capaz de influir en la toma de decisiones de los usuarios, siempre que esta sea material y tenga valor predictivo o confirmatorio. Así pues, la información es material cuando su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios; siendo un aspecto específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas contable.

Así mismo, el Marco Conceptual antes referido define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para tal efecto, con el fin de determinar el control sobre cualquier recurso, la entidad debe evaluar de manera integral, entre otros, los siguientes aspectos: (i) la titularidad legal, (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Cuando se adquieran elementos que ingresan al almacén, la entidad deberá aplicar juicios profesionales para abordar de manera integral la definición de activo y lo definido en la política contable de materialidad, a fin de registrar los bienes objeto de consulta en el estado de situación financiera, o afectar directamente el gasto en el resultado del periodo.

Si del anterior análisis se concluye que los elementos adquiridos son susceptibles de reconocimiento como activo, se deben clasificar en la categoría que identifique su naturaleza. Por lo tanto, tratándose de bienes que, se entregan en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, y se consumen en actividades de prestación de servicios, se deben reconocer atendiendo la norma de Inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, considerando los siguientes escenarios:

1) Si los elementos que ingresan al almacén se consumen en actividades de prestación de servicios, se debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Cuando los elementos se consuman, se debe debitar la subcuenta 511114-Materiales y suministros de la cuenta 5111-GENERALES, y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS.

2) Si los elementos que ingresan al almacén son para distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, se debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y un crédito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con la entrega de los elementos, se debe cancelar la subcuenta que corresponda a la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, y su contrapartida corresponderá:

- La subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando la entrega se realice por parte de una entidad de gobierno a otra entidad de gobierno.
- La subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, cuando la transferencia se realice por parte de una entidad de gobierno a un tercero distinto a una entidad de gobierno.
- La subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, cuando los bienes sean 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.

Aunado a lo anterior, es preciso señalar que, el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que las entidades deben contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública, que deberá estar acompañado de manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

Así las cosas, es competencia de la entidad establecer el procedimiento interno y los responsables de las entradas al almacén, para lo cual se debe tener en cuenta que el control interno contable es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20211100110381 DEL 15-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Gasto público social
	SUBTEMAS	Registros contables que deben realizar las entidades participantes en cada uno de los momentos de operación para la aplicación de las vacunas contra el COVID-19.

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTÉS
Contadora General
Subdirección de Contaduría
Gobernación del Valle del Cauca
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N° 20210010059932 el 03 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"El Gobierno Nacional en el marco de la emergencia sanitaria decretada en virtud de la pandemia por el COVID 19 expidió el Decreto 109 de 2021 "Por el cual se adopta el Plan Nacional de Vacunación contra el COVID-19 y se dictan otras disposiciones", específicamente el artículo 27 que señala lo siguiente:

"Artículo 27. Prohibición de comercialización de las vacunas contra el COVID-19 adquiridas por el gobierno nacional. Las vacunas contra el COVID-19 adquiridas por el gobierno nacional se aplicarán de manera gratuita a los habitantes del territorio nacional respetando el estricto orden de priorización y no podrán ser comercializadas en ninguna circunstancia, so pena de incurrir en las sanciones a que haya lugar y en el tipo penal establecido en el artículo 374A del Código Penal".

Basada en esta normativa el Ministerio de Salud y Protección Social entregó a la Gobernación del Valle del Cauca-Secretaría Departamental de Salud vacunas contra el COVID-19. La Gobernación del Valle posteriormente realizó la entrega de estas vacunas a las Direcciones Locales de Salud de cada Municipio los cuales a su vez realizan entrega a los diferentes puntos de vacunación tanto públicos como privados.

La Contaduría General de la Nación se pronunció sobre este aspecto en el concepto Radicado CGN: 20211100018851 del 19 de abril de 2021 en los literales c y d señalando lo siguiente:

c) Los Entes territoriales al recibir las vacunas del Ministerio de Salud y Protección Social, registrará un débito en la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510 MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 442804-Para programas de salud de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Luego, al entregar las vacunas a las Empresas Sociales del Estado-ES.E., los entes territoriales reconocen un débito en la subcuenta 550216-Acciones de Salud Pública de la cuenta 5502-SALUD con crédito en la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510- MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

d) Por su parte, las Empresas Sociales del Estado que reciben las vacunas efectuarán el control administrativo y en notas a los estados financieros revelarán a los usuarios de la información financiera, en detalle, los diferentes aspectos relacionados con la recepción y aplicación de las vacunas, de conformidad con las instrucciones que al respecto reciba de la entidad territorial, como del gobierno nacional.

No obstante, dado que la Gobernación del Valle realiza la entrega de las vacunas directamente a los Municipios y no a las Empresas Sociales del Estado; con el fin de registrar de manera correcta esta información, elevo consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva indicar ¿cuál es la dinámica contable en el registro del hecho económico para las entidades participantes en cada uno de los momentos de la operación?

- 1. Entrega de vacunas por parte del Ministerio de Salud y Protección Social y recibo de las mismas por el Departamento del Valle.*
- 2. Entrega de vacunas por parte del Departamento del Valle y recibo de las mismas por las Direcciones Locales de Salud de los Municipios.*
- 3. Entrega de vacunas por parte de las Direcciones Locales de Salud de los Municipios a las Empresas Sociales del Estado.*
- 4. Entrega y aplicación de las vacunas por parte de las Empresas Sociales del Estado a los habitantes del Departamento”.*

CONSIDERACIONES

El artículo 27 del decreto 109 de 2021 “Por el cual se adopta el Plan Nacional de Vacunación contra el COVID - 19 y se dictan otras disposiciones”, señala:

“Artículo 27. Prohibición de comercialización de las vacunas contra el COVID-19 adquiridas por el gobierno nacional. Las vacunas contra el COVID -19 adquiridas por el gobierno nacional se aplicarán de manera gratuita a los habitantes del territorio nacional respetando el estricto orden de priorización y no podrán ser comercializadas en ninguna circunstancia, so pena de incurrir en las sanciones a que haya lugar y en el tipo penal establecido en el artículo 374A del Código Penal.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y modificado por la Resolución N°167 de 2020, indica:

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

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

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

70. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

(...)

6.1.5. Gastos

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

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

81. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación 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

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

86. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo pueda medirse con fiabilidad.

87. Los gastos y costos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Así, por ejemplo, los diversos componentes del costo de las mercancías vendidas se reconocerán al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes". (Subrayados fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) con la Resolución N° 533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución N° 218 de 2020, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso”. (...) (Subrayados fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones [079](#) y [081](#) de 2021, describe la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, así: “Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de

ser vendidos o distribuidos sin contraprestación y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento". (Subrayado fuera de texto)

En relación con la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, el CGC la describe 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". (Subrayado fuera de texto)

En lo concerniente con la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, el CGC la describe así: "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)

En lo referente con la cuenta 5502-SALUD, el CGC la describe así: "Representa el valor del gasto en que incurren las entidades, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal y en cumplimiento del principio de complementariedad, para facilitar el acceso de la población más pobre y vulnerable a este servicio". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, según sea el caso, el tratamiento contable de la entrega y recepción de las vacunas contra el COVID-19, por cada parte que interviene en el proceso se realizará como se señala a continuación:

1. Entrega de vacunas por parte del Ministerio de Salud y Protección Social y recibo de las mismas por el Departamento del Valle.

a) Con la entrega de las vacunas por parte del Ministerio de Salud y Protección Social al Departamento del Valle, el Ministerio registra en la contabilidad un débito en la subcuenta 542304-Para programas de salud de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acredita la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

b) El Departamento del Valle del Cauca al recibir las vacunas del Ministerio de Salud y Protección Social, registrará un débito en la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510- MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 442804-Para programas de salud de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Entrega de las vacunas por parte del Departamento del Valle y recibo de las mismas por las Direcciones Locales de Salud de los Municipios.

a) Con la entrega de las vacunas por parte del Departamento del Valle del Cauca a las Direcciones Locales de Salud de los Municipios, el Departamento registra un débito en la subcuenta 542304-Para programas de Salud

de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acredita la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

b) Las Direcciones Locales de Salud de los Municipios al recibir las vacunas, registrarán un débito en la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 442804-Para programas de salud de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

3. Entrega de vacunas por parte de las Direcciones Locales de Salud de los Municipios a las Empresas Sociales del Estado.

Las Direcciones Locales de Salud de los Municipios al entregar las vacunas a las Empresas Sociales del Estado, registran en su contabilidad un débito en la subcuenta 550216-Acciones de Salud Pública de la cuenta 5502-SALUD con crédito en la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

4. Entrega y aplicación de las vacunas por parte de las Empresas Sociales del Estado a los habitantes del Departamento.

Por su parte, las Empresas Sociales del Estado que reciben las vacunas efectuarán el control administrativo y en notas a los estados financieros revelarán a los usuarios de la información financiera, en detalle, los diferentes aspectos relacionados con la recepción y aplicación de las vacunas, de conformidad con las instrucciones que al respecto reciba de la entidad territorial, como del gobierno nacional.

En consecuencia, las Empresas Sociales del Estado, si bien no deben realizar registros contables por la recepción de las vacunas, es competencia y responsabilidad de la administración definir el procedimiento de carácter administrativo que permita controlar la existencia de las vacunas que le son entregadas para el suministro general a la población.

CONCEPTO No. 20211100113851 DEL 28-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Cuentas por pagar Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos público social
	SUBTEMAS	Registro contable esquemas de vacunación que se envían a las E.S.E.S del departamento. Reconocimiento contable de los intereses generados en recursos de la Nación.

Doctora
NANCY AMPARO BARBOSA HERNÁNDEZ
Contadora
Instituto Departamental de Salud-Norte de Santander
San José de Cúcuta, Norte de Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010062602, del 18 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Ministerio de Salud registra contablemente el envío de las vacunas al ente territorial en la cuenta 542307 Bienes Entregados sin contraprestación y el ente territorial lo registra en la cuenta 442807 Bienes recibidos sin contraprestación. Cuando el ente territorial envía las vacunas a las E.S.E. registra el gasto 542407 bienes entregados sin contraprestación-Subvención.

En el segundo trimestre de este año el Ministerio de Salud hizo ajuste a las vacunas del covid, citando los conceptos #20211100018851 y el 20211120021841 de la contaduría General de la nación, sacándolas de la cuenta 542307 y llevándola a la cuenta 542304 otras transferencias para programas de salud y a su vez el ente territorial tuvo que hacer ajustes de la 442807 Bienes recibidos sin contraprestación a la 442804 otras transferencias para programas de salud y el ajuste del registro contable cuando se enviaron las vacunas del covid a las E.S.E reclassificando la cuenta 542407 bienes entregados sin contraprestación- subvenciones a la cuenta contable 550216 acciones en salud pública y las E.S.E. no hacen ningún registro contable.

Mi pregunta es ¿se debería hacer el mismo registro contable con las vacunas del esquema de vacunación?

REGISTRO CONTABLE INTERESES DE LAS RESOLUCIONES CONDICIONADAS

Durante el año se reciben del Ministerio de Salud, en las cuentas maestras del fondo departamental de salud recursos de las resoluciones condicionadas para los distintos programas y estos recursos generan unos intereses, que se registran

contablemente en la cuenta 480201 intereses sobre depósitos en Instituciones financieras nosotros somos quienes recibimos del banco los rendimientos y Cuando el Instituto Departamental de Salud reintegra al Ministerio de Salud dichos rendimientos que se debe hacer por ley se registra en la cuenta 580490 otros gastos financieros. El Ministerio ese reintegro de intereses los está registrando en la cuenta contable 480201 intereses sobre depósitos en instituciones financieras y considero que esa cuenta contable no debería utilizarla ya que ellos no la reciben directamente del banco y no son cuentas bancarias que le correspondan al Ministerio. En la tabla (sic) de reglas de eliminación no hay correlación entre la cuenta contable que maneja el Ministerio 480201 y la cuenta contable que maneja el IDS 580490 otros gastos financieros y se está presentando partida conciliatoria en las operaciones recíprocas por esta situación.”

Mediante correo electrónico enviado por la consultante a la Contaduría General de la Nación el 03 de diciembre de 2021, expresa:

Con respecto a sus inquietudes le aclaro lo siguiente:

- 1. Cuando hablo de esquema de vacunación, corresponde a las vacunas hepatitis, fiebre amarilla, rubeola, sarampión, DPT. Igualmente mandan afiches alusivos a las campañas de vacunación, mandan jeringas y algodón.*
- 2. Las Resoluciones condicionadas del Ministerio le envió una resolución para su mayor comprensión, donde se debe informar al ministerio la ejecución y si queda algún saldo de la resolución se debe devolver al Ministerio.*
- 3. Las resoluciones del ministerio sean condicionadas o no condicionadas los rendimientos que genere dichos recursos en las cuentas maestras del fondo de salud departamental se debe enviar al Ministerio de Salud.*

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”, establece:

ARTÍCULO 1º. La presente ley constituye el estatuto orgánico del presupuesto general de la Nación a que se refiere el artículo 352 de la Constitución Política. En consecuencia, todas las disposiciones en materia presupuestal deben ceñirse a las prescripciones contenidas en este estatuto que regula el sistema presupuestal (L. 38/89, art. 1º; L. 179/94, art. 55, inc. 1º).

(...)

ARTÍCULO 101. (...) Pertenecen a la Nación los rendimientos obtenidos por el sistema de cuenta única nacional, así como los de los órganos públicos o privados con los recursos de la Nación con excepción de los que obtengan los órganos de previsión social (L. 179/94, art. 47).”

De otra parte, la Resolución N°001831 del 12 de noviembre de 2021 del Ministerio de Salud y Protección Social “Por la cual se efectúa una asignación de recursos del proyecto de inversión "Implementación de Acciones de Promoción de la Salud y Prevención de la Enfermedad Nacional" vigencia fiscal 2021, para la prevención y atención de personas con riesgos, problemas y trastornos mentales y consumo de sustancias psicoactivas, dispone:

Artículo 1. Asignación de recursos. Asignar a las entidades que se señalan a continuación, recursos del proyecto de inversión "Implementación de Acciones de Promoción de la Salud y Prevención de la Enfermedad Nacional", con código BPIN 2018011000211, por la suma de ocho mil quinientos setenta millones trescientos sesenta y tres setecientos setenta pesos (\$8.570.363.770) m/cte, así:

(...)

Norte de Santander	\$548.240.077

(...)

Artículo 6. Reintegro de recursos y rendimientos. Los departamentos y distritos que no ejecuten los recursos acordados (sic) con los proyectos presentados, al 31 de diciembre de 2022, deberán reintegrarlos dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a dicho plazo a la cuenta del Tesoro Nacional, junto con los saldos de recursos y los rendimientos financieros generados en las cuentas bancarias informadas." (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución N°167 de 2020, señala:

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

(...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

(...)

70. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.

6.1.5. Gastos

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del

patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.” (Subrayados 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 y actualizadas según lo dispuesto en la Resolución N°218 de 2020, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.2. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor

al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

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

(...)

1.3. Transferencias

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

(...)

18. 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." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

En relación con la pregunta de si debería realizarse el mismo registro contable para las vacunas del esquema de vacunación al indicado para las vacunas COVID-19, teniendo en cuenta que el esquema de vacunación según la consultante está compuesto por las vacunas contra la hepatitis, fiebre amarilla, rubeola, sarampión y DPT, y es gratuito; el Instituto Departamental de Salud de Norte de Santander efectuará los siguientes registros contables, así:

1. El Ente territorial (Instituto Departamental de Salud) al recibir las vacunas del Ministerio de Salud y Protección Social, registrará un débito en la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 442804-Para programas de salud de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Luego, al entregar las vacunas a las Empresas Sociales del Estado-E.S.E., los entes territoriales reconocen un débito en la subcuenta 550216-Acciones de Salud Pública de la cuenta 5502-SALUD, con crédito en la subcuenta 151060-Medicamentos de la cuenta 1510- MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

3. Por su parte, las Empresas Sociales del Estado que reciben las vacunas efectuarán el control administrativo y en notas a los estados financieros revelarán a los usuarios de la información financiera, en detalle, los diferentes aspectos relacionados con la recepción y aplicación de las vacunas, de conformidad con las instrucciones que al respecto reciba de la entidad territorial, como del gobierno nacional.

En consecuencia, la E.S.E., si bien no realiza registros contables por la recepción de las vacunas, si es competencia y responsabilidad de la administración definir el procedimiento de carácter administrativo que permita controlar la existencia de las vacunas que le son entregadas para el suministro general a la población.

Ahora, respecto de los rendimientos generados en los recursos recibidos del Ministerio de Salud, por originarse en recursos de la Nación, los intereses igualmente le pertenecen a la Nación, por lo que no le corresponde al Instituto reconocerlos como ingreso y deberán ser consignados en la Dirección del Tesoro Nacional. En este sentido, la Resolución N°001831 de 2021 del Ministerio de Salud y Protección Social, en la cual asigna recursos del proyecto de inversión "Implementación de Acciones de Promoción de la Salud y Prevención de la Enfermedad Nacional" vigencia fiscal 2021, igualmente indica que los rendimientos financieros generados en las cuentas informadas deberán reintegrarse a la cuenta del Tesoro Nacional.

Con base en lo anotado, el Instituto Departamental de Salud de Norte de Santander reconocerá contablemente los rendimientos informados por la entidad bancaria debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito en la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Con el giro de los rendimientos financieros generados al Tesoro Nacional, debita la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Es pertinente anotar que el Instituto no incluye la cuenta de pasivo en el informe de operaciones recíprocas, como tampoco el Ministerio de Salud y Protección Social informará la cuenta de ingreso porque el gasto corresponde a un privado como es la entidad bancaria.

CONCEPTO No. 20211120114201 DEL 29-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las áreas catalogadas como riesgo no recuperable entregadas a las Corporaciones Autónomas Regionales, autoridades ambientales o Municipios o Distritos.

Doctor
ANDRÉS PABÓN SANABRIA
Vicepresidente Financiero
Fiduciaria la Previsora S.A.
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100047182 el 13 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo a la reunión sostenida el día 27 de julio de 2021 nos permitimos remitir los antecedentes para que se pueda analizar el caso y contextualizar el tratamiento contable de los activos “TERRENOS” en los estados financieros del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo, lo anterior en virtud de lo establecido en el artículo 121 de la Ley 388 de 1997 donde indica que “las áreas catalogadas como de riesgo no recuperable que hayan sido desalojadas a través de planes o proyectos de reubicación de asentamientos humanos, serán entregadas a las Corporaciones Autónomas Regionales o a la autoridad ambiental para su manejo y cuidado de forma tal que se evite una nueva ocupación. En todo caso el alcalde municipal o distrital respectivo será responsable de evitar que tales áreas se vuelvan a ocupar con viviendas y responderá por este hecho”, de acuerdo a esto el Fondo Nacional de Gestión de Riesgos y Desastres - FNGRD, por instrucción de la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo y Desastres – UNGRD realiza la compra de los predios con amenaza y se los entrega a las Corporaciones Autónomas Regionales o a los Entes Territoriales.

Sobre este particular, es necesario aclarar que los terrenos registrados en los Estados Financieros del FNGRD son bienes inmuebles sobre los cuales no ejerce control y su custodia se encuentra a cargo de las entidades territoriales allí relacionadas (municipios de La Florida, Pasto y Nariño del Departamento de Nariño).

Al respecto, debemos señalar que el hecho que los terrenos se encuentren en custodia de los municipios de La Florida, Nariño y Pasto del Departamento de Nariño, no significa que dichas entidades territoriales sean las destinatarias finales de los señalados bienes.

Aunado a lo anterior y de acuerdo a lo estipulado en el numeral 6.1.1 Activos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, el cual establece que “los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

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”.

(...)

De acuerdo a lo anterior y a lo analizado dentro del FNGRD y la UNGRD consideramos que los terrenos se encuentran en custodia de los municipios de La Florida, Nariño y Pasto del Departamento de Nariño y por ende tienen un control sobre los mismos, en virtud de lo anterior ponemos a consideración las siguientes inquietudes:

- 1. ¿El Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres – FNGRD deberá mantener registrados los Terrenos en los Estados Financieros o por el contrario deberá dar de baja estos y tener el control en cuentas de orden?*
- 2. ¿Quién debe registrar los activos en los Estados Financieros, la UNGRD, Municipio o el Ente Territorial?*
- 3. ¿Cuál sería el documento idóneo para soportar la baja de activos ya que la titularidad jurídica está a nombre del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres – FNGRD?”*

CONSIDERACIONES

El artículo 121 de la Ley 388 de 1997, señala: “Las áreas catalogadas como de riesgo no recuperable que hayan sido desalojadas a través de planes o proyectos de reubicación de asentamientos humanos, serán entregadas a las Corporaciones Autónomas Regionales o a la autoridad ambiental para su manejo y cuidado de forma tal que se evite una nueva ocupación. En todo caso el alcalde municipal o distrital respectivo será responsable de evitar que tales áreas se vuelvan a ocupar con viviendas y responderá por este hecho.”

Así mismo, el numeral 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, y modificado por la Resolución 167 de 2020, define:

“6.1.1. Activos

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

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.”

Por su parte, 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:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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 o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

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 12 meses 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)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016, y modificada por la Resolución 069 de 2021, señala:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, 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 y, para su reconocimiento, debe ser posible su medición de forma fiable. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para determinar si existe o no control sobre un bien o parte de este, se deben evaluar aspectos tales como la capacidad que se tiene para usar un recurso o definir su uso; la titularidad legal, sin que esta sea esencial para su determinación; los riesgos inherentes al recurso que se asumen y son significativos; el acceso al recurso o la capacidad de 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.

En lo que refiere a los riesgos inherentes al recurso que son asumidos y significativos, estos corresponden a: (i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o (ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

Ahora bien, dado que los terrenos referidos en su consulta se tienen con el propósito de restringir asentamientos y teniendo en cuenta lo establecido por el artículo 121 de la Ley 388 de 1997, una vez las áreas catalogadas como de riesgo no recuperable que hayan sido desalojadas y entregadas a las Corporaciones Autónomas Regionales o a la autoridad ambiental para su manejo y cuidado con el fin de evitar una nueva ocupación, es de responsabilidad del alcalde municipal o distrital, evitar que tales áreas se vuelvan a ocupar con viviendas, quién a su vez responderá por este hecho.

De acuerdo con lo indicado, si bien es pertinente analizar los aspectos señalados anteriormente para determinar la entidad que debe efectuar el reconocimiento contable de los bienes como activo, es imperante enfocar dicho análisis en los riesgos inherentes a los terrenos, toda vez que se evidencia que estos son asumidos por los municipios donde se encuentran ubicados estos predios, al tener que garantizar que no solo no se presenten nuevos asentamientos, sino que en caso de que se presenten, serán los encargados de realizar las actividades necesarias para su desasentamiento.

En este sentido, una vez el Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres entregue en custodia los terrenos, dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 151002-Terrenos de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Igualmente, dado que ostenta la titularidad jurídica de los predios registrará los mismos en cuentas de orden mediante un débito 834790-Otros bienes entregados a terceros 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).

Simultáneamente el Municipio, al ser la entidad que asume los riesgos inherentes a los terrenos, reconocerá un débito en la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental de la cuenta 1605-TERRENOS y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, de conformidad a la Norma de ingresos recibidos sin contraprestación.

Respecto al documento idóneo para soportar la baja de activos ya que la titularidad jurídica está a nombre del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres – FNGRD, es preciso señalar que la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria.

Estos soportes pueden ser de origen interno o externo: Los de origen interno son los elaborados por la entidad como conciliaciones nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos. Por su parte, los de origen externo 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. Por lo cual, es la entidad la encargada de determinar el soporte que mejor respalde el reconocimiento de los hechos económicos, cumpliendo con que el mismo sea susceptible a la verificación y comprobación.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211120085871 del 19-10-2021

20211120111361 del 16-12-2021

1.6 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20211100001491 DEL 03-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bien entregado en comodato al IMEBU, el cual se registró en cuentas de orden. Manejo de la depreciación del bien entregado en comodato al IMEBU. Manejo de la depreciación en el caso de un Leasing financiero con Colombia Telecomunicaciones por 19 computadores para el uso de los funcionarios del IMEBU.

Doctora
MARÍA VICTORIA RAMÍREZ RANGEL
Contador Público
Instituto Municipal de Empleo y Fomento Empresarial de Bucaramanga
Bucaramanga, Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400001752, del día 19 de enero de 2021, mediante la cual consulta:

“1. En la aplicación de conciliación de operaciones recíprocas, efectuando la respectiva circularización con la Alcaldía, se genera inconsistencia debido a que la misma registra el descargue del activo de un bien entregado en comodato al IMEBU, por 5 años, el cual solo lo he registrado en cuentas de orden, después de consultar la norma, me queda la duda si el registro está bien realizado, si el IMEBU debe ingresarlo en el activo, debido a que se trata de un bien inmueble para el usufructo por 5 años y cómo manejaría el tema de la depreciación.

2. En los estados financieros del IMEBU tengo el registro de un Leasing financiero con Colombia Telecomunicaciones, por 19 computadores para el uso de los funcionarios del IMEBU, incluidas las licencias y mantenimiento respectivo que se dio en 36 cuotas, en la cuenta Equipo de comunicación y computación de propiedad de terceros, equipos que fueron recibidos totalmente nuevos, mi pregunta hace referencia al manejo de la depreciación de los equipos en mención”.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El contrato de Comodato realizado mediante escritura pública N°23 de enero de 2018 entre el Municipio de Bucaramanga y Instituto Municipal de Empleo y Fomento Empresarial de Bucaramanga, señala lo siguiente:
“CLASE DE ACTO O ACTOS: CONSTITUCIÓN DE COMODATO

INTERVENIENTES: MUNICIPIO DE BUCARAMANGA con NIT. 890.201.222-0 y el INSTITUTO MUNICIPAL DE EMPLEO Y FOMENTO EMPRESARIAL DE BUCARAMANGA-IMEBU CON NIT 804.014.968-1.

MATRICULA INMOBILIARIA 300.364100 de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Círculo del Bucaramanga (Sder).

HACE PARTE DE LA CEDULA CATASTRAL NÚMERO 010900140053000.

ACTO SIN CUANTÍA:

DIRECCIÓN DEL INMUEBLE: LOTE MULTIFUNCIONAL PROYECTO LA ESTACIÓN DEL MUNICIPIO DE BUCARAMANGA.

RADICACIÓN NÚMERO: 2018-23/8007.

En la ciudad de Bucaramanga, Departamento de Santander, República de Colombia a los veintitrés (23) días del mes de enero del año dos mil dieciocho (2018), ante mí, LUZ YANETH ROJAS PORTILLA, Notaría Once (11) de éste Círculo, compareció (eron) JULIAN CONSTATINO CARVAJAL MIRANDA, varón, mayor de edad, vecino y domiciliado en Bucaramanga, identificado con la cédula de ciudadanía número 1.098.622.856 expedida en Bucaramanga, en su calidad de DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA DEFENSORÍA DE ESPACIO PÚBLICO DEL MUNICIPIO DE BUCARAMANGA debidamente posesionado según resolución 0471 del 23 de septiembre de 2016 y acta de posesión N°0448 del 26 de septiembre de 2016, obrando en nombre y representación del MUNICIPIO DE BUCARAMANGA con Nit. 890.201.222-0 y debidamente autorizado para celebrar el presente acto mediante el decreto 105 de 2017 en ejercicio de la competencia otorgada por el Art. 12 de la Ley 80 de 1993, documentos que se anexan al presente instrumento para su contenido se inserten en las copias que de este instrumento se expidan y para efecto de este acto se denominara EL COMODANTE.

PRIMERO: Que el Municipio de Bucaramanga es propietario del siguiente inmueble LOTE MULTIFUNCIONAL PRYECTO LA ESTACIÓN compuesta por un lote de terreno ubicado en el Barrio Café de Madrid del municipio de Bucaramanga con un área aproximada de mil cuatrocientos noventa y tres metros cuadrados (1.493 mts2)

(...)

Inmueble identificado con la matrícula inmobiliaria 300.364100 y hace parte del número predial 010900140053000.

SEGUNDO: Que el exponente obrando en el carácter ya indicado por medio del presente acto otorga a título de comodato por el término de cinco (5) años a favor del INSTITUTO MUNICIPAL DE EMPLEO Y FOMENTO EMPRESARIAL DE BUCARAMANGA-IMEBU identificado con Nit. 804.014.968-1, quien para efectos del presente acto se denominará EL COMODATARIO, un área de terreno de 74.53 mts2 aproximadamente junto con las construcciones en el existentes, que hace parte del predio antes descrito y que para este acto se denominara salón de capacitaciones y reuniones con nomenclatura de acceso a Salón de Capacitaciones por carrera 8C 34AN Bis-20 barrio Café Madrid del Municipio de Bucaramanga. (...)

TERCERO: Que el área de terreno y la edificación allí construida que por medio del presente instrumento se otorga en COMODATO a favor del INSTITUTO MUNICIPAL DE EMPLEO Y FOMENTO EMPRESARIAL DE BUCARAMANGA-IMEBU, se encuentra ubicada en el Barrio Café Madrid del Municipio de Bucaramanga.

CUARTO: Que el área de terreno y las edificaciones allí construidas que por medio de este instrumento se otorga en COMODATO a favor del INSTITUTO MUNICIPAL DE EMPLEO Y FOMENTO EMPRESARIAL DE BUCARAMANGA-IMEBU, identificado con Nit. 804.014.968-1, debe destinarse exclusivamente para el funcionamiento del CENTRO DE DESARROLLO EMPRESARIAL PARA LAS MICRO, PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS (MIPYMES).

QUINTO: El presente comodato se regirá por las siguientes obligaciones:

A. OBLIGACIONES DEL COMODANTE:

1. Entregar el bien inmueble objeto de contrato de comodato a través de la dependencia encargada de la supervisión o su delegada de manera que se estipule de forma clara y expresa, el estado en que se encuentran los mismos, las especificaciones y sus características mediante el acta de entrega y recibo.
2. Recibir el bien inmueble a la terminación del presente contrato de comodato.
3. EL MUNICIPIO DE BUCARAMANGA no está a reconocer o reintegrar valor alguno por concepto de gastos en que incurra el comodatario para el funcionamiento o conservación del bien inmueble tal como mejoras suntuarias, conservación o mantenimiento, pólizas de seguros, vigilancia, daños, protección u otros conceptos.
4. Ejercer supervisión y control de ejecución del contrato de comodato a través de los informes presentados por el comodatario.

B. OBLIGACIONES DEL COMODATARIO:

1. Destinar el inmueble objeto del comodato exclusivamente al FUNCIONAMIENTO DEL CENTRO DE DESARROLLO EMPRESARIAL PARA LAS MICRO, PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS (MIPYMES).
2. Los gastos tales como mantenimiento pago de servicios públicos, pago de materiales, mano de obra, remodelación entendiéndose estas como reparaciones locativas y los demás a que haya lugar para el debido mantenimiento del inmueble objeto del comodato en el transcurso del mismo, estarán a cargo del INSTITUTO MUNICIPAL DE EMPLEO Y FOMENTO EMPRESARIAL DE BUCARAMANGA-IMEBU y quedarán de propiedad del Municipio de Bucaramanga sin que deba pagar valor alguno por estas. (...)
4. Para la legalización del contrato de COMODATO es requisito su protocolización a través de Escritura Pública y correspondiente Registro en la Oficina de Instrumentos Públicos, cumpliendo los parámetros señalados por la ley, siendo de cargo del INSTITUTO MUNICIPAL DE EMPLEO Y FOMENTO EMPRESARIAL DE BUCARAMANGA-IMEBU todos los gastos a que haya lugar para dicho efecto. (...)
7. EL INSTITUTO MUNICIPAL DE EMPLEO Y FOMENTO EMPRESARIAL DE BUCARAMANGA-IMEBU será el responsable de todos los daños, multas, sanciones, infracciones, perturbaciones derivadas de uso y que se causen con cargo al inmueble objeto del comodato y hasta por el último día en que se haya perfeccionado el mismo. (...)
9. EL INSTITUTO MUNICIPAL DE EMPLEO Y FOMENTO EMPRESARIAL DE BUCARAMANGA-IMEBU informara al Municipio de Bucaramanga, sobre los trámites, permisos y licencias expedidas por las curadurías competentes que les sean otorgadas con antelación al proceso de construcción, adecuación y/o modificación a la infraestructura del bien inmueble entregado en comodato.

10. EL INSTITUTO MUNICIPAL DE EMPLEO Y FOMENTO EMPRESARIAL DE BUCARAMANGA-IMEBU entregará informes sobre el estado del inmueble cada seis meses esto es el 30 de junio y el 30 de diciembre de cada anualidad durante la duración del comodato. (...)

12. En caso que el municipio por necesidad del servicio requiera el inmueble antes del vencimiento del plazo establecido, podrá exigir al comodatario la restitución del mismo con una antelación de mínimo seis meses informando las causas que motivan la solicitud, caso en el cual el comodatario hará la restitución del predio dentro del término solicitado. (...)

14. Restituir el bien una vez vencido el plazo del contrato, en las mismas condiciones que se recibió, y a paz y salvo por todo concepto de servicios públicos y demás gastos relacionados con su uso, así como libre de gravámenes y afectaciones. (...)

SEXTO: GASTOS – Los gastos que ocasiona la presente escritura de comodato, tales como derechos notariales boletoa fiscal y registro y los de su posterior cancelación, serán asumidos en su totalidad por el comodatario. (...)” (Subrayado fuera del texto)

En relación con la normativa contable pública, el Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco normativo para las entidades de Gobierno, contenido en el Anexo de la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, en el numeral 5. Principios de Contabilidad Pública, señala lo siguiente:

“40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera del texto)

El citado Marco conceptual igualmente define los elementos de los estados financieros y en relación con los Activos el numeral 6.2.1-Reconocimiento de Activos, dispone:

“6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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.

80. Cuando no exista probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocer 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)

Los numerales 10.1- Reconocimiento, 10.2- Medición inicial y 10.3- Medición posterior de la norma de propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública-RCP por la Resolución N°533 de 2015 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 entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

(...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 1.3-Transferencias de la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expresa:

“1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

10. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

(...)

20. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

(...)

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 la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.” (Subrayado fuera del texto)

De otra parte, la Norma de Arrendamientos correspondiente al numeral 16 y contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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 plazo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos.

(...)

16.1. Clasificación

4. Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y

ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

- a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor de mercado, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);
- d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;
- e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;
- f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;
- g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor de mercado del valor residual recaen sobre el arrendatario; y
- h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

6. Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. (...)

16.2. Arrendamientos financieros

16.2.2. Contabilización para el arrendatario

16.2.2.1. Reconocimiento

23. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, en la fecha en la cual el arrendatario tenga el derecho de utilizar el activo arrendado, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.

(...)

16.3. Arrendamientos operativos

16.3.2. Contabilización para el arrendatario

16.3.2.1. Reconocimiento y medición

41. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros.

42. Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se pague por servicios tales como seguros o mantenimientos) se reconocerán como cuenta por pagar y gasto de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, incluso si los pagos no se realizan de tal forma. Esto, a menos que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas podemos anotar:

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) apoyarse en 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.

Una vez efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la comodatario; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

En tal caso, la comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan

a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando la 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 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

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 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, 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 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, 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.

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.

Ahora bien, en lo referente a la depreciación del bien entregado en comodato, las entidades intervinientes en el contrato deberán tener en cuenta lo mencionado anteriormente, así como lo establecido en la Norma de Propiedades, planta y equipo, en tanto que una vez definida la entidad que tiene el control del activo, será la que debe realizar la estimación de la depreciación y el deterioro de valor.

Por otra parte, en lo concerniente al manejo de la depreciación de los computadores adquiridos mediante leasing financiero, en primer lugar, la entidad deberá evaluar a la luz de la Norma de arrendamientos, si el mismo se clasifica como arrendamiento financiero, es decir, el arrendador transfiere sustancialmente al arrendatario los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida; o

como arrendamiento operativo, si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

Si una vez evaluada la clasificación del leasing se determina que el mismo constituye un arrendamiento financiero, dado que para el arrendatario, este concluye en el reconocimiento de los activos en los estados financieros, se deberá calcular la depreciación o amortización de los bienes recibidos en arrendamiento, para lo cual utilizará la misma política definida para los demás elementos similares que posea. Sin embargo, en caso de no existir certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente durante el periodo que sea menor entre su vida útil y el plazo del arrendamiento.

Por lo tanto, si se determina que el leasing constituye un arrendamiento operativo, dado que el arrendatario no efectúa reconocimiento de los elementos como activo, no estimará la depreciación de los bienes.

CONCEPTO No. 20211100002071 DEL 11-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de terrenos declarados inhabilitados para ser habitados

Doctora
DORIS TORRES CASTILLO
Jefe Oficina de Contabilidad
Secretaria de Hacienda Distrital
Municipio de Barranquilla
Barranquilla, Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010055842, el día 20 de enero de 2021, mediante la cual se solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“Durante el invierno del año 2010, se produjeron unos deslizamientos de tierra en una zona residencial denominada campo alegre de la ciudad de Barranquilla. Posteriormente en el año 2014 el Distrito fue condenado a pagar los Apartamentos a los propietarios demandantes.

Actualmente y desde el año 2014, estos bienes se encuentran contabilizados en una Cuenta 160503- terrenos con destino ambiental, debido a que estos terrenos fueron inhabilitados para ser habitados, por los peligros de deslizamientos de esta zona.

Debido a que estos terrenos fueron adquiridos, por un costo mayor al que realmente se encontraban en el mercado, toda vez que se actuó en cumplimiento de un fallo judicial; actualmente estos bienes contablemente se encuentran sobrevalorados.

Por lo anteriormente expuesto solicitamos un concepto sobre el procedimiento de la contabilización efectuada, si esta es correcta o si se requiere realizar algún ajuste en el valor de lo que actualmente son unos terrenos.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, define un activo como sigue:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, especialmente la emitida a través de la Resolución 424 de 2019, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses. (...)

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. (...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Instructivo 002 de 2015 el cual atiende a las Instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, estipula:

"1.1.9. Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, edificaciones, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones: (...)

- 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. (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, es importante precisar que, con la emisión del Instructivo 002 de 2015, la CGN impartió instrucciones generales a las Entidades de Gobierno, para la determinación de los saldos iniciales y la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco normativo.

Dicho instructivo estableció que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación, es decir, durante el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Para ello, las entidades debieron cumplir con el periodo de preparación obligatoria contenido en el artículo 4º Cronograma de la Resolución 484 de 2017, formulando y ejecutando, bajo el liderazgo de la alta dirección, planes de acción para llevar a cabo de forma satisfactoria la transición al nuevo marco de regulación contable, así como identificar limitaciones en cuanto a la elaboración de los saldos iniciales.

Para facilitar la aplicación del Instructivo 002 de 2015, las entidades debieron tomar como referente el Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 del 2015, y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexas a la Resolución 484 de 2017.

Por lo tanto, para la medición de la propiedad, planta y equipo en la fecha de transición al nuevo marco de regulación, la entidad debió tomar como referencia la norma de Propiedades, planta y equipo y, Particularmente, el numeral 1.1.9. del Instructivo 002 de 2015, el cual establecía que, para medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo se utilizaría alguna de las siguientes alternativas: 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.

Ahora bien, dado que a la fecha, el valor de los terrenos sobre los que se consulta no han sido ajustados de acuerdo a las instrucciones dadas por cambio de regulación, la entidad deberá corregir el error aplicando la norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. La contrapartida del ajuste se realizará contra 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. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva, no obstante se deberá realizar las revelaciones correspondientes.

Reconocimiento y clasificación de los terrenos declarados inhabilitados para ser habitados

Dado las características particulares de los terrenos objeto de la consulta, la entidad debe evaluar si cumplen los criterios para ser reconocidos como activo, esto es, que tenga el control sobre los bienes y espere un potencial de servicios o generar beneficios económicos futuros. Además, se reconocerán como propiedades, planta y equipo aquellos bienes controlados por el Municipio 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.

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.

Por lo anterior, si la entidad define que los terrenos cumplen con los criterios de reconocimiento como activo y serán destinados para la protección ambiental, los mantendrá en la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental de la cuenta 1605-TERRENOS, pero si 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 la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental de la cuenta 1605-TERRENOS.

Por su parte, si la entidad determina que los terrenos no cumplen con los criterios de reconocimiento, se deberá realizar la baja en cuentas debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental de la cuenta 1605-TERRENOS. 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).

CONCEPTO No. 20211100002691 DEL 17-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de propiedades, planta y equipo que se adquieren para ser trasladadas a diferentes territoriales. Reconocimiento de baja en cuentas de propiedades, planta y equipo por decisión del Comité de Inventarios. Reconocimiento del contrato de comisión a través de bolsa de productos, administrada por la BMC BOLSA MERCANTIL DE COLOMBIA S.A.

Doctor
JOSE HENRY PINZON TORRES
Coordinador Grupo Gestión Contable
Escuela Superior de Administración Pública
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010055832, el día 18 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita:

“1. consulta:

La Escuela Superior de Administración Pública es una entidad de gobierno y se encuentra organizada con un nivel central y 15 territoriales a nivel nacional y hace parte del Presupuesto General de la Nación, por lo tanto, se utiliza el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación y el aplicativo local SEVEN, para registrar los movimientos en los módulos de: almacén e Inventarios y que conforman los auxiliares del macroproceso contable del SIIF, esta información se migra al SIIF NACION.

En el curso normal de las operaciones, tenemos la adquisición de bienes con cargo al presupuesto canalizado en el nivel central y posteriormente distribuidos a cada una de las territoriales según sea el objeto de la compra.

El nuevo marco normativo para entidades del gobierno indica que la compra de bienes se registra en la cuenta del grupo propiedades, planta y equipo 1635 BIENES MUEBLES EN BODEGA en el auxiliar correspondiente, contra una cuenta por pagar 2401 ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES hasta su puesta en uso. El nivel central de la Esap, realizó la compra de equipos de cómputo con cargo a su presupuesto por lo que existe la radicación de una única factura por el total de los bienes, sin embargo, la supervisión acordó con el proveedor, poner en sitio los equipos de acuerdo a una distribución por territorial del orden nacional, por lo que solo una fracción de ellos ingresaron a la bodega de bienes de esta ciudad-nivel central.

De acuerdo a las características cualitativas de la información financiera “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”, y expuestas las circunstancias de la compra y de la naturaleza presupuestal del SIIF, preguntas:

- ¿Cuál sería el registro contable de la compra de bienes para traslado entre unidades de una misma entidad cuyos recursos que amparan la obligación pertenecen a su nivel central o a una de ellas?
- ¿Cuál es el registro contable de compra de bienes que serán trasladados directamente a sitio y el cual difiere de la bodega de la unidad que tiene a cargo la obligación de compra?

Lo anterior, para dar cumplimiento en lo establecido en el instructivo de cierre No 001 de 2020, cuando establece:

La cuenta 3105- Capital Fiscal, corresponde a: “Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de nuevas aportaciones, de la combinación o traslado de operaciones, o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad”.

En la revisión de los comprobantes contables manuales en el SIIF-Nación (período julio – septiembre de 2020), se identifican registros en la subcuenta 310506-Capital fiscal, por concepto de reintegros, ajustes y reclasificaciones de ingresos, entradas y salidas de propiedades, planta y equipo, movimientos de inventarios, los cuales no corresponden a la descripción de la cuenta 3105.

Por lo expuesto, en aplicación de las normas de contabilidad pública, la entidad debe efectuar las correcciones en el período contable, previo al reporte de la información a 31 de diciembre 2020

2. Consulta: Se realiza el Comité de Inventarios y allí se autoriza dar de baja los bienes que cumplen los criterios para este proceso, pero solo hasta que surte la destinación final es que se realizan los registros contables de baja en cuentas de propiedades, planta y equipo.

- ¿Este procedimiento es el adecuado?

Registro en cuentas de orden

Realizando la lectura de la norma, surge la inquietud si los registros a realizar son los siguientes:

- Se emite Resolución donde se da de baja y se registra la baja en cuentas de costo histórico y depreciación según la relación.
- Simultáneamente se contabiliza en cuentas de orden bienes retirados.
- Una vez surte el proceso de la disposición final (venta, martillo, transferencia a otra entidad, donación), se cuente con el documento se registra en cuentas de orden la operación para finalizar el proceso.

3. Consulta: la Escuela Superior de Administración Pública ESAP celebró un contrato de comisión a través de bolsa de productos, administrada por la BMC BOLSA MERCANTIL DE COLOMBIA S.A., la cual selecciona una sociedad comisionista miembro, para que actúe por cuenta de la ESAP, en la compra de los bienes, productos

y/o servicios: Suministro de la infraestructura Tecnológica para la implementación y puesta en marcha del Data Center principal y alterno.

El día 18 de noviembre de 2020, se anunció la compra para el Suministro de la infraestructura Tecnológica está a cargo de Correagro S.A., compra que se llevó a cabo el día 26 de noviembre de 2020 y se procedió a adjudicar la negociación a UNION TEMPORAL CONVINES II generándose un comprobante de negociación por \$ 2.739.723.465 que fue allegado a la escuela el 30 de noviembre.

Las obligaciones que la supervisión remite para contabilización y giro son por los siguientes conceptos:

PAGO COSTOS DE BOLSA: BMC pendiente

PAGO DE COMISIÓN: Factura electrónica con tercero CORREAGRO por \$12.262.983

COMPROBANTE DE NEGOCIACIÓN por \$ 2.739.723.465

De acuerdo a lo indicado, solicitan girar el valor de la negociación a la BMC, la cual administrara los recursos para posterior giro a la UNION TEMPORAL CONVINES II una vez se realice la entrega del objeto del contrato y recibido a satisfacción de la escuela, lo que sucederá en la siguiente vigencia.

- ¿Cuál es registro contable de estos compromisos contractuales teniendo en cuenta que el desembolso del 100% del valor de la negociación se realizará a la bolsa, (en el mes de diciembre) que a su vez girara al proveedor posterior a le sea informado por la escuela de la entrega a satisfacción (enero) del DATA CENTER?
- Dado que este contrato contempla bienes que clasifican como propiedades planta y equipo ¿debe realizarse registro contable bajo perspectiva de estado en tránsito?

Lo anterior, responde al proceso de análisis, verificación y depuración de la información para registro y cierre de la vigencia, por lo cual, el Grupo de Gestión Contable de la Entidad se permite convocar a una mesa de trabajo con carácter prioritario con el fin de analizar estos casos puntuales.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, 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, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

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.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado al Régimen Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016 establece:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.” (Subrayado fuera del texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporado el Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016 y modificado por la Resolución 625 de 2018, dispone:

“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.
- 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." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo a las consideraciones expuestas, se concluye:

Consulta 1

De conformidad con los principios de contabilidad de devengo y esencia sobre forma, establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, el reconocimiento de los hechos económicos se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o este incide en los resultados del periodo, atendiendo a que sobre los mismos debe primar su esencia económica sobre su forma legal.

El mencionado Marco Conceptual define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, donde el control 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.

Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo señala que su reconocimiento corresponde a activos tangibles empleados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; 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, que adicionalmente se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

Teniendo en cuenta lo anterior, los elementos de propiedades, planta y equipo que la entidad adquiere, con cargo al presupuesto canalizado en el nivel central, y que posteriormente son distribuidos a cada una de las territoriales, debe efectuarse en el momento en el cual la Escuela ostenta el control de los mismos, con independencia a la emisión de la factura por parte del proveedor.

En este sentido, si el control de los bienes se obtiene previo al transporte de los mismos a las territoriales en las cuales se espera que estos operen, se reconocerán en la subcuenta respectiva de la cuenta 1625-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN TRÁNSITO, hasta tanto estos se encuentren en el lugar previsto por la administración. Por otra parte, si bien los bienes se ubican en el sitio en el que se ha previsto su uso, pero por diferentes circunstancias los mismos no han entrado en operación, se deberán clasificar en la subcuenta respectiva de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA. Posteriormente, cuando los mismos entren en servicio, se reclasificarán en las subcuentas y cuentas que correspondan al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Es preciso advertir, con respecto a la depreciación de estos elementos, esta estimación deberá iniciar cuando el elemento esté disponible para su uso, es decir, se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración. En todo caso, aun cuando los bienes se ubican en el sitio en el que se ha previsto su uso y cumplen con las condiciones para operar, pero por diferentes circunstancias los mismos no han entrado en operación y se encuentran como bienes muebles en bodega, se debe proceder a la estimación de la depreciación.

Frente al registro contable de la compra de bienes para traslado entre unidades de la Escuela, es preciso mencionar, que de conformidad con las obligaciones de las unidades contables, del numeral 3.2. Contabilidad separada en unidades contables de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, será obligación de la unidad contable central, como mínimo, definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes; definir los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables que garanticen el cumplimiento de las políticas y las normas de contabilidad aplicables, que concluyen en la generación de estados financieros que cumplan con las características cualitativas de la información financiera, entre otros.

Simultáneamente, la unidad dependiente deberá, como mínimo, aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central; procesar la información contable de la unidad en forma separada; enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido establecidas por la unidad contable central; así como cumplir con los flujos de información definidos por el nivel central.

Consulta 2

De acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo, estos elementos se dan de baja en cuentas cuando se disponga o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas del elemento 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 otra parte, según el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, es deber de la entidad 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, herramientas que 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.

Por lo anterior, en el momento en que la Escuela determine que los bienes reconocidos como propiedades, planta y equipo ya no cumplen con la definición de su clasificación, su baja en cuentas se efectuará mediante un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO por el valor inicialmente reconocido, un débito en la subcuenta correspondiente 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, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la ganancia o pérdida que se origine se reconocerá según corresponda, 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 financieros, de la subcuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Ahora bien, si una vez dadas las circunstancias para efectuar la baja en cuentas de estos activos la entidad ha omitido o ha efectuado la baja en cuentas de forma incorrecta, lo cual se evidencia en un periodo contable posterior, se efectuará la corrección de conformidad con el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, ajustando el valor de las partidas de activos afectadas y la diferencia se reconocerá en la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, la entidad 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 el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

Una vez se den de baja en cuentas elementos de propiedades, planta y equipo pero que continúan bajo custodia de la entidad, los mismos podrán ser registrados en cuentas de orden para su control administrativo.

Consulta 3

Atendiendo al Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, un activo es un recurso controlado por la entidad que resulta de un evento pasado y del cual se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y un pasivo es una obligación presente de origen legal, que ha surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros.

De acuerdo con el contexto señalado en su consulta, acerca del contrato de comisión celebrado por la Escuela a través de la bolsa de productos administrada por la Bolsa Mercantil de Colombia S.A. (BMC), la cual seleccionó a la sociedad Correagro S.A. para negociar el suministro de la infraestructura tecnológica para la implementación y puesta en marcha del data center principal y alterno con la Unión Temporal Convines II, el comprobante de negociación no otorga un derecho u obligación para la Escuela, por tanto este no es sujeto reconocimiento en los estados financieros.

Ahora bien, una vez se efectúa el giro de recursos a la BMC, la Escuela debió reconocer el valor de lo desembolsado mediante un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 11-EFFECTIVO Y EQUIVALENTE AL EFFECTIVO.

Posteriormente, de acuerdo con la forma de pago pactada y garantizando un adecuado flujo de información entre la Escuela y la BMC, se efectuará el reconocimiento de los gastos o activos obtenidos y el pago de obligaciones. Así, si se han pactado anticipos a la Unión Temporal Convines II, la Escuela debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS o la subcuenta respectiva de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, según corresponda, y acreditará la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Una vez la Escuela reciba a satisfacción los bienes, productos y/ o servicios, se reconocerán los mismos mediante un débito en las subcuentas y cuentas correspondientes a la clase 1-ACTIVOS o 5-GASTOS, y se amortizará mediante un crédito la subcuenta respectiva de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS o la subcuenta respectiva de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Si por el contrario, los pagos a la Unión Temporal Convines II se efectúan con posterioridad al recibo a satisfacción de los bienes, productos y/ o servicios, los mismos se reconocerán mediante un débito en las subcuentas y cuentas correspondientes a la clase 1-ACTIVOS o 5-GASTOS y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. En el momento en que la BMC realice el pago, la Escuela debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así mismo, frente a los bienes y/o productos que obtiene la Escuela en el marco del contrato de comisión, se deberá evaluar lo señalado en las conclusiones de la Consulta 1.

CONCEPTO No. 20211100003421 DEL 24-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Cuentas por cobrar
	SUBTEMAS	Depreciación de los libros de una biblioteca de una institución educativa. Clasificación como activos corrientes y no corrientes de cuentas por cobrar de difícil recaudo.

Doctor
JOSE LUIS BELTRÁN VILLA
Contador
Instituto Técnico de Soledad Atlántico
Barranquilla, Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400008552, el día 15 de febrero de 2021, mediante la cual solicita orientación respecto a si es procedente depreciar los libros de una biblioteca de una institución universitaria usada por parte del personal académico y docente; y, por otro lado, en caso de tener cuentas por cobrar de difícil recaudo, existe algún concepto que indique que deben ser clasificados Activos Corrientes y no Corrientes teniendo en cuenta el numeral 1.3.2.2.1 Activos corrientes y no corrientes, del anexo de la Resolución 425 de 2019.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece, en los títulos 10. Propiedades planta y equipo y 11. Bienes de uso público, del Capítulo I. Activos, lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

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.

(...)

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.

Por otro lado, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece, en el título 1. Presentación de estados financieros, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, lo siguiente:

“1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes

17. La 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. Se considerará el efectivo o equivalentes al efectivo como de uso restringido únicamente cuando los recursos estén embargados como consecuencia de un proceso judicial.

18. La entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se reconocen como propiedades, planta y equipo, entre otros, los activos tangibles empleados por la entidad para la prestación de servicios, y se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses; y como bienes de uso público, los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad, que están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Dependiendo de las características de los libros de la biblioteca y el juicio profesional, la entidad determinará en cuál de estos activos clasificarlos.

Ahora bien, en cuanto a su medición posterior, en ambos casos, los activos que se han clasificado en uno u otro grupo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por lo cual los libros de una biblioteca de una institución universitaria, usada por parte del personal académico y docente, son susceptibles de ser depreciados.

Por otro lado, respecto a la clasificación como activos corrientes o no corrientes, las Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, indican que como activo corriente se clasifican aquellos que se esperan realizar, o se tenga la intención de vender, consumir o distribuir en su ciclo normal de operación, los que se mantienen principalmente con fines de negociación, los que se esperan realizar dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros, o es efectivo o equivalente al efectivo, a menos que este se encuentre restringido. Todos los demás activos se clasificarán como no corrientes.

Para el caso de las cuentas por cobrar de difícil recaudo, la entidad debe determinar si corresponden a activo corriente o no corriente a partir del juicio profesional de las personas a cuyo cargo se encuentre el proceso contable, considerando los aspectos mencionados anteriormente, de manera que se realice una presentación adecuada en los estados financieros.

CONCEPTO No. 20211100003471 DEL 24-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de un bien inmueble que no se encuentra incorporado en los estados financieros y es entregado posteriormente en comodato a una entidad de Gobierno

Doctora
DORIS TORRES CASTILLO
Jefe de Oficina de Contabilidad
Alcaldía de Barranquilla
Barranquilla, Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010056192, el día 22 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita orientación respecto al reconocimiento, revelaciones y movimientos contables y jurídicos que debe realizar la entidad respecto a un bien inmueble que no se encuentra incorporado en los estados financieros, y posteriormente fue entregado a título gratuito en comodato, de acuerdo con la siguiente información:

El bien inmueble es propiedad del Distrito Especial Industrial y Portuario de Barranquilla y fue recibido producto de la liquidación de la Empresa Distrital de Telecomunicaciones pero a la fecha no se encuentra incorporado en los estados Financieros del Distrito.

Posteriormente, el 27 de febrero de 2019, el Distrito suscribió con la Fiscalía General de la Nación-Subdirección de Apoyo Regional Caribe, el contrato de comodato No. 004-2019 de mencionado inmueble, a un plazo de 5 años.

De acuerdo con el contrato, el Distrito tiene la titularidad del bien y asume el pago de los impuestos de valorización, predial, el servicio de energía y las tasas y contribuciones que recaigan sobre este; por su parte, la Fiscalía debe vigilar y custodiar el bien, realizar las reparaciones locativas a que haya lugar y asume el pago de los servicios públicos (agua potable, aseo, alcantarillado, internet y telefonía fija). El contrato también establece que la Fiscalía debe restituir el bien inmueble una vez vencido el plazo del contrato para el 27 de febrero de 2024.

Ahora bien, la Fiscalía emitió oficio No. 31400-00075 del 9 de agosto de 2020 dirigido a la alcaldía, en el cual solicita definir el tratamiento contable que tanto la entidad comodante, como la comodataria, darán al inmueble objeto del negocio jurídico, y dada la reciprocidad que ha de existir en los registros contables, certificar el registro contable (si lo hubiere) de la salida del inmueble objeto del contrato de comodato, informando el costo del bien, registro contable, descripción del bien, código contable, valor debe, valor haber.

“Teniendo en cuenta la información suministrada (...) solicitamos nos orienten en la forma de reconocer este activo en los libros del distrito de barranquilla, teniendo en cuenta que poseemos la titularidad, pero el reconocimiento tendría que hacerse extemporáneo, lo mismo que la salida del bien inmueble de nuestros libros, en caso de que se defina que deba estar en los libros del comodatario: ¿qué revelaciones tendríamos que realizar y que movimientos contables y jurídicos tendríamos que efectuar?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las entidades de gobierno. Respecto al principio de devengo y a la definición de activo indica:

“39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece, en el título 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y

corrección de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, lo siguiente:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

a) la naturaleza del error de periodos anteriores;

b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;

c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 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.
- 4- El valor que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la utilidad o excedente del ejercicio que se acumule en el resultado de ejercicios anteriores mientras el máximo órgano social u organismo competente define su distribución.
- 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.
- 3- El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable.
- 4- El valor que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública, por lo tanto, frente a la inquietud planteada en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter jurídico.

En cuanto al reconocimiento, revelaciones y movimientos contables que debe realizar la entidad respecto a un bien inmueble que no se encuentra incorporado en los estados Financieros, y posteriormente fue entregado a título gratuito en comodato, en primer lugar, la entidad debió evaluar si el bien en cuestión cumplía la definición de activo al momento de ser recibido de la liquidada Empresa Distrital de Telecomunicaciones.

De acuerdo con el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, un activo es un recurso controlado por la entidad que resulta de un evento pasado y del cual se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. El control implica, entre otras cosas, la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, y para determinar su existencia se deben tener en cuenta algunos aspectos como la titularidad legal, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. Sin embargo, hay que tener en cuenta que la titularidad jurídica del recurso no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Al cumplir la definición de activo, el inmueble debía ser incorporado en los estados financieros de la entidad atendiendo el principio de devengo, según el cual los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

Ahora bien, 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.

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, de acuerdo con los hechos descritos en su consulta, a la fecha el activo se encuentra sin ser reconocido en los estados financieros, lo cual corresponde a un 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 entidad deberá evaluar su materialidad, de manera que, si el hecho económico es material, se deberá reexpresar retroactivamente la información comparativa afectada por el error, así como también deberá presentar sus efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Asimismo, deberá revelar en los estados financieros la naturaleza del error de periodos anteriores, el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo

sobre el que se presente información, y una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.

En cuanto al tratamiento contable del bien al ser entregado a otra entidad mediante un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) determinar a partir del juicio profesional de las personas a cuyo cargo se encuentre el proceso contable, la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Al respecto la CGN ha emitido, entre otros, los conceptos N° 20201100065611 del 14 de diciembre de 2020, dirigido a la doctora Flor del Carmen Huertas López Coordinadora Grupo de contabilidad del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, y N° 20201100071801 del 29 de diciembre de 2020, dirigido a la doctora Diana Carolina Sierra Castellanos Coordinadora Grupo de Contabilidad del Ministerio de Salud y Protección Social, relacionados con el tema de su consulta, los cuales se adjuntan a este documento con el propósito de que se aplique el tratamiento contable que corresponda de acuerdo con las condiciones particulares del contrato de comodato celebrado por la Alcaldía de Barranquilla.

CONCEPTO No. 20211100005751 DEL 08-03-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Normativa correspondiente a la actualización del valor de los bienes inmuebles de una entidad. Periodicidad en la actualización del valor de los bienes inmuebles de una entidad. Personal idóneo para la realización de avalúos.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Normativa correspondiente a la actualización del valor de los bienes inmuebles de una empresa. Periodicidad en la actualización del valor de los bienes inmuebles de una empresa. Personal idóneo para la realización de avalúos.

Señora
LILIA MEDINA ROA
lilimedroa@hotmail.com

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400003042 el día 27 de enero de 2021, mediante la cual solicita de forma detallada de la normativa que indique que las entidades públicas deben levantar un inventario actualizado en sus avalúos de los bienes inmuebles de su propiedades. Así mismo, solicita indicar cada cuándo debe actualizarse el inventario y si se debe contratar a una empresa especializada o si lo puede hacer una persona natural con conocimientos de avalúos de inmuebles.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica:

En el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, que “Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.”

En el numeral 11.3. Medición posterior de la Norma de bienes de uso público, señala: “Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

22. Para los elementos de los bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad evaluará, como mínimo al final del periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. El deterioro se medirá como la diferencia entre valor en libros del activo y el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable corresponde a la diferencia entre el valor en libros del activo y el costo de sustitución de la parte dañada ajustado por la depreciación acumulada de la misma.”

En el numeral 12.3. Medición posterior de la Norma de bienes históricos y culturales, indica: “Después del reconocimiento, los bienes históricos y culturales se medirán por el costo. No obstante, cuando al bien se le haya realizado una restauración, esta será objeto de depreciación.”

En el numeral 14.3. Medición posterior de la Norma de propiedades de inversión, menciona: “Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.”

La Norma de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo, señala:

“1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.” (Subrayado fuera del texto)

La Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, señala:

“20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

(...)

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

En el numeral 10.3. de la Norma de propiedades, planta y equipo, que: “Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.”

En el numeral 11.3. Medición posterior de la Norma de propiedades de inversión, menciona: “Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.”

La Norma de deterioro del Valor de los Activos, establece:

“16. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

1. El deterioro de valor de un activo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la empresa que lo controla.

(...)

16.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

4. Como mínimo al final del periodo contable, la empresa evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos. Si existe algún indicio, la empresa estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la empresa no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

16.3. Reconocimiento

11. La empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

12. Una unidad generadora de efectivo es el grupo identificable de activos más pequeño que genera entradas de efectivo por su uso continuado a favor de la empresa, las cuales son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con los marcos normativos para Entidades de Gobierno y Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, atendiendo a la clasificación de los activos se efectúa su reconocimiento, medición inicial y medición posterior.

Por tanto, los bienes inmuebles clasificados como propiedades, planta y equipo, bienes de uso público y propiedades de inversión, con posterioridad a su reconocimiento serán medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por otra parte, si una entidad de gobierno ha reconocido bienes inmuebles como bienes históricos y culturales, los mismos se mantendrán por el costo, y en caso de que al bien se le haya realizado una restauración, es esta la que será objeto de depreciación.

En consecuencia, dado que los marcos normativos no contemplan la actualización del valor de los bienes de propiedades, planta y equipo, bienes de uso público, propiedades de inversión y bienes históricos y culturales, los avalúos que se efectúen para efectos contables, únicamente serán con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos.

Ahora bien, dado que el deterioro del valor de los activos es un componente de la medición posterior de los activos reconocidos bajo la aplicación de los marcos normativos para Entidades de Gobierno y Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, es preciso mencionar que como mínimo al final del periodo contable debe evaluarse la existencia de indicios de deterioro para activos que, de conformidad a las políticas contables se consideran materiales, lo cual, al evidenciarse indicios de deterioro conlleva a su estimación atendiendo a los criterios señalados por cada marco normativo.

Frente a la determinación del deterioro del valor de los activos para el Marco Normativo de Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, una vez se identifiquen indicios de deterioro, se debe estimar el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado y, en todo caso, de no evidenciarse indicios de deterioro la empresa no está obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

El valor recuperable corresponderá al mayor entre el valor razonable del activo menos los costos de disposición, el cual debe estimarse de conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, y su valor en uso, entendido como el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor. Sin embargo, si alguno de estos valores es menor al valor en libros, la diferencia entre estos será reconocida como una pérdida en el resultado del periodo.

En cuanto a la determinación del deterioro del valor de los activos para Entidades de Gobierno, el mismo se evalúa conforme a la clasificación del activo y si es un activo generador de efectivo o no generador de efectivo.

En primer lugar, cuando se trate de bienes inmuebles reconocidos como bienes de uso público, la entidad evaluará como mínimo al final del periodo contable si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. El deterioro se medirá como la diferencia entre valor en libros del activo en la fecha de medición y el valor del servicio recuperable, el cual corresponde a la diferencia entre el valor en libros del activo y el costo de sustitución de la parte dañada ajustado por la depreciación acumulada de la misma.

Por otra parte, cuando se trate de activos generadores de efectivo, una vez se evidencie la existencia de indicios de deterioro, la entidad estimará el valor recuperable del activo el cual corresponderá al mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, que se determina atendiendo al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y su valor en uso, entendido como el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo. En todo caso, no siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso, si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, dado que no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

Si no es factible medir el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, la entidad podrá utilizar el valor en uso del activo como su valor recuperable.

Por último, cuando se trate del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, una vez se determine la existencia de indicios de deterioro, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable, que se calcula como el mayor entre el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y su costo de reposición. Ambos valores se determinan conforme a lo definido en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

Igualmente, no siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y el costo de reposición. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

En consonancia con lo anterior, la determinación del valor razonable, valor de mercado y costo de reposición, estará sujeto a la existencia de indicios de deterioro del valor, y en efecto, es viable el uso de avalúos técnicos cuando dichos indicios existan.

Cuando se opte por el uso de avalúos técnico, por regla general, para la realización de avalúos debe atenderse lo dispuesto en la Ley 1673 de 2013 y en el Decreto Reglamentario 556 de 2014, en donde se reglamenta que las personas deben obtener la certificación de formación académica expedida por instituciones de educación superior o por instituciones de educación para el trabajo y desarrollo humano debidamente reconocidas, de acuerdo con las leyes vigentes, y la inscripción en una Entidad Reconocida de Autorregulación-ERA, a través de la cual será inscrito como Avaluador en el Registro Abierto de Avaluadores-RAA, teniendo en cuenta los aspectos especiales y transitorios que las mismas normas contemplan.

CONCEPTO No. 20211100005761 DEL 08-03-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del reintegro de un bien que fue hurtado

Doctora
JULIA MIRANDA LONDOÑO
Directora General
Parques Nacionales Naturales de Colombia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010056572, el día 28 de diciembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Parques Nacionales Naturales de Colombia, reflejaba en sus estados financieros a Noviembre de 2019 en su cuenta de propiedad, planta y equipo un bote, el cual fue hurtado en el Parque Nacional Natural Serranía de Chiribiquete, cabaña la Pedrera. En el momento en que fue identificada esta situación se realizó la denuncia ante la estación de policía de la Pedrera, registrando la situación en la minuta y con estos soportes, la entidad procedió a realizar en noviembre del año 2019 la correspondiente baja en cuentas y el registro en cuentas de orden 8361 RESPONSABILIDADES EN PROCESO.

Posteriormente, el día 10 de enero de 2020 se recibe notificación desde la cabaña de La Pedrera relacionada con la aparición física del bote. De esta manera, los trabajadores de la entidad proceden a certificar la propiedad del bote y este fue entregado en junio de 2020.

En este caso, ¿Cuál es el valor por el que debo reincorporar el activo? ¿Podría la entidad reconocer la entidad este activo por el valor que tendría si nunca se hubiera perdido, es decir, costo menos depreciaciones menos deterioro?”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Sobre el principio de devengo, el párrafo 39 del numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 167 de 2020, 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 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 párrafo 68 del numeral 6.1.4 *ejusdem*, establece que: “Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.”

El párrafo 1 de la Norma de propiedades, planta y equipo, dispone que: “Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.”

El párrafo 19 del numeral 10.3. *ejusdem*, establece que: “Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.”

El párrafo 23 del numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, preceptúa 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, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.”

CONCLUSIONES

Atendiendo al principio de devengo el reconocimiento contable del bote que previamente había sido hurtado a la entidad, se debió efectuar en el momento en el cual se restauró el control por parte de la misma.

En este sentido, el bote recuperado debió reconocerse por el valor en libros que tenía en el momento de su baja en cuentas, y se debió ajustar la depreciación acumulada relacionada con el periodo transcurrido desde el momento en que se realizó su baja en cuentas hasta el momento en que su recuperó su control. Adicionalmente, en caso de que existieran indicios de deterioro la entidad debió estimar dicho deterioro y ajustar el deterioro acumulado.

Para tal efecto, la entidad debió realizar dicho reconocimiento con un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del Grupo 16- Propiedades, Planta y Equipo, un crédito en las subcuentas respectivas de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la diferencia se debió reconocer con un crédito en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Ahora bien, si el reconocimiento contable del bote se realiza en el presente año, la entidad deberá corregir el error con sujeción a lo señalado en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables, y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20211100012711 DEL 23-03-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Efectos contables de los avalúos efectuados después del reconocimiento inicial de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión. Tratamiento contable de bienes con promesa de venta y pendientes de legalización de las escrituras. Reconocimiento contable del impuesto predial unificado y la exoneración de su pago. Tratamiento contable de los bienes invadidos clasificados como propiedad, planta y equipo.

Doctora
NELLY CABEZAS SANDOVAL
Revisora Fiscal
Corporación Autónoma Regional de Defensa de la Meseta de Bucaramanga

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010008952, el día 15 de febrero de 2021, mediante la cual se solicita conceptuar sobre lo siguiente:

“1. En una entidad de Gobierno (corporación) se realiza avalúo a un activo de inversión generando un mayor valor, cuál sería el tratamiento contable en medición posterior y a que cuentas se debe registrar.

2- Se tiene registrado en propiedad planta y equipo, un activo que fue vendido, está protocolizado con promesa de venta, está pendiente legalización la escritura, cuál sería el tratamiento contable y a que cuentas se debe registrar.

3- Se debe registrar el valor del impuesto predial, que cobra el municipio a la corporación, en actualidad se está presentado recurso de reconsideración para que lo excluya del pago. cual seria (Sic) el tratamiento contable y a que cuenta se debe registrar.

4-Cuál es el tratamiento contable de la propiedad planta y equipo de bienes invadidos, en los que existen procesos jurídicos para su desalojo y a que cuentas de debe registrar.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, sobre las características cualitativas de la información financiera, establece:

“4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

17. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.”

Incluye como principios de contabilidad pública los siguientes:

“39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.”

Adicionalmente, define un activo y un pasivo como sigue:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 424 de 2019 y modificado por la Resolución 218 de 2020, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses. (...)

10.2. 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.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La

pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de propiedades de inversión, indica que: “1. Se reconocerán como propiedades de inversión los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas, en condiciones de mercado.

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. En caso contrario, la propiedad únicamente se clasificará como propiedad de inversión cuando se utilice una porción poco significativa de ella para la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos.”

Por su parte, la Norma de cuentas por pagar, señala que:

“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, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero. (...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

PREGUNTA 1

Es importante aclarar que, los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento se clasifican como propiedad, planta y equipo, mientras que, los terrenos y las edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas en condiciones de mercado se clasifican como propiedades de inversión.

Ahora bien, después del reconocimiento inicial, la medición de la propiedad, planta y equipo y de la propiedad de inversión se realiza por el costo menos depreciación acumulada menos deterioro acumulado. Dado que la norma no contempla actualización de los bienes reconocidos como activos en propiedades, planta y equipo o

propiedades de inversión, la realización de avalúos periódicos que el Régimen de Contabilidad Pública precedente exigía, ha quedado sin vigencia.

Los avalúos que se efectúen con posterioridad a los saldos iniciales o reconocimiento inicial 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.

Así las cosas, si la entidad reconoció un mayor valor del bien en la información financiera por concepto de actualización, deberá corregir el error aplicando lo dispuesto en la norma de Políticas contables, cambios en estimaciones contable y corrección de errores. Esto es, si procede, ajustar el valor de las partidas de activos que se vieron afectadas, y en caso de considerarlo material, para efectos de presentación, reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Política de materialidad

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 que 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 marco normativo contable no solo se refiere a su magnitud o cuantía, también deberá tener en cuenta su naturaleza, es decir, su clase o tipo; y la función, referida a la destinación o el uso que la entidad asigna al elemento o partida observada.

De esta manera, si fruto del análisis realizado por la Entidad y de conformidad a la política de materialidad establecida en el Manual de Políticas Contables, el error es considerado material, le corresponde a la Entidad realizar la reexpresión de los estados financieros.

PREGUNTA 2

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que, un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. En tal sentido, el activo no podrá retirarse de la información financiera si aún se cuenta con el control y se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, por lo que, con independencia de la protocolización de la promesa de venta o la legalización de las escrituras, el bien se seguirá presentando como activo en la situación financiera y se tratará de conformidad a los lineamientos señalados en la Norma de propiedades, planta y equipo.

Una vez la Entidad, fruto de su disposición, ceda el control del bien y transfiera sustancialmente los riesgos y beneficios asociados al mismo, aun cuando se encuentra pendiente la legalización de las escrituras, reconocerá el hecho económico debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado, debitando la subcuenta y cuenta del activo recibido a cambio, y registrando la diferencia en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

En todo caso, revelará en notas a los estados financieros información sobre la situación del activo que pueda influir en la toma de decisiones de los usuarios de la información financiera.

PREGUNTA 3

Desde la perspectiva financiera y en cumplimiento de los principios de devengo y esencia sobre la forma, las entidades de gobierno reconocerán los pasivos en su información financiera cuando se cumplan cada uno de los criterios de reconocimiento contenidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, esto es, que corresponda a una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, y que para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espere desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos. Además, el reconocimiento de la obligación se realizará cuando la cuantía del desembolso a realizar pueda ser medido con fiabilidad.

Por lo cual, es pertinente indicar que, con la firmeza del impuesto predial le corresponde a la Entidad incorporar el gasto y la cuenta por pagar en su información financiera, toda vez que, corresponde a una obligación presente que, para su cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

En ese sentido, reconocerá un débito en la subcuenta 512001-Impuesto predial unificado de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS o en la subcuenta 522001-Impuesto predial unificado de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y un crédito en la subcuenta 244003-Impuesto predial unificado de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Cuando la Entidad sea beneficiada por la exoneración del pago del impuesto, cancelará la obligación mediante un débito en la subcuenta 244003-Impuesto predial unificado de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y un crédito en la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas de cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

PREGUNTA 4

Dado las características particulares de los bienes objeto de la consulta, la Entidad debe evaluar si cumplen los criterios para ser reconocidos como activo, esto es, que tenga el control y espere un potencial de servicios o generar beneficios económicos futuros. De igual manera, se reconocerán como propiedades, planta y equipo aquellos bienes controlados 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.

Así las cosas, en relación con los terrenos invadidos, se debe 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 o, de lo contrario, se realizaría 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 define que los terrenos aún 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 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.

Por otra parte, si la entidad determina que los predios invadidos por terceros no cumplen con los criterios de reconocimiento, se realiza 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, se 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).

CONCEPTO No. 20211100013621 DEL 05-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Medición de bienes muebles para la venta.

Doctora
SANDRA MILENA BURGOS BELTRÁN
Jefe Oficina Asesora Jurídica
Fondo Pasivo Social- Ferrocarriles Nacionales de Colombia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°20211400013522, el día 26 de febrero de 2021, mediante la cual consulta:

1. ¿Puede el FPS-FNC, como entidad de naturaleza pública, vender los bienes muebles ubicados en la bodega de los talleres ferroviarios del Corzo, conforme al avalúo realizado en el año 2014?
2. ¿En caso de ser negativa su respuesta, puede el FPS-FNC, como entidad de naturaleza pública, vender los bienes muebles ubicados en la bodega de los talleres ferroviarios del Corzo, indexando el avalúo realizado en el año 2014?
3. De ser positiva su respuesta, ¿cuál es el procedimiento que se debe seguir para la indexación del avalúo?
4. De ser negativas sus respuestas anteriores, ¿cuál es el procedimiento que corresponde seguir al FPS-FNC para la actualización del avalúo de los bienes muebles?
5. ¿Cuál es el procedimiento contable que debe seguir la entidad para la baja de los bienes muebles?

Al respecto la entidad señala:

El Decreto 1591 de 1989 creó el Fondo Pasivo Social de los Ferrocarriles Nacionales de Colombia, el cual en su Artículo 3o, Literal l), establece que una de las funciones de la Entidad es “Administrar los bienes del Fondo. Para dicho efecto podrá entre otras funciones, adquirir, enajenar, arrendar y gravar tanto los muebles como los inmuebles”, función ratificada por el Decreto 1435 de 1990 (5 de Julio), mediante el cual se aprueban los Estatutos Internos del Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia. (Subrayado fuera de texto)

Al Fondo Pasivo Social de los Ferrocarriles Nacionales de Colombia le fue transferido el pleno derecho y dominio de algunos bienes de los Ferrocarriles Nacionales de Colombia en Liquidación, por lo que desde 1989 ha venido administrando los repuestos férreos que a su cargo tenía Ferrovías, entidad que en su época fue creada para la administración, mantenimiento, construcción de nuevas vías de ser necesario, ante la liquidación de los Ferrocarriles Nacionales y que fue liquidada años más tarde.

El Fondo Pasivo Social mantiene los elementos recibidos en una bodega ubicada dentro de los talleres ferroviarios del Corzo municipio de Facatativá, los cuales no están cumpliendo con una función social específica, al no estar entregados en comodato, y por el contrario generan cargas administrativas y económicas, derivadas del pago de vigilancia y administración; sin contar que con el paso del tiempo avanza su nivel de deterioro y obsolescencia.

Así mismo, la entidad señala que realizó un avalúo de los bienes a cargo en 2014, según el cual el valor total de los bienes era de \$670.674.464, de los cuales:

- i. dentro de los bienes muebles inservibles u obsoletos se encuentran 855 ítems con valor por debajo de un peso,*
- ii. dentro de los bienes muebles inservibles u obsoletos el ítem de mayor valor unitario es de \$20.000,*
- iii. Dentro de los bienes muebles servibles hay 565 ítems con valor unitario por debajo de \$100, y*
- iv. Dentro de los bienes muebles servibles el ítem de mayor valor unitario es de \$9.500.000, que corresponde a una máquina monta carga.*

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual contenido en el anexo de la Resolución N° 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020 define los elementos que constituyen los estados financieros relacionados directamente con la medida de la situación financiera, señalando:

“6.3. Medición de los elementos de los estados financieros:

90. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario a los elementos de los estados financieros de acuerdo con una base de medición.

91. El proceso de medición se lleva a cabo en dos momentos diferentes: en la medición inicial para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros y en la medición posterior de los elementos.

(...)

6.3.4. Bases de medición de activos

99. Las bases de medición aplicables a los activos son costo,

(...)

6.3.4.1. Costo

100. El costo de un activo corresponde, bien al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo hasta que este se encuentre en condiciones de utilización o enajenación. El costo es un valor de entrada, observable y específico para la entidad.

101. 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 futuros provenientes de un activo ha disminuido debido a cambios en la economía u otras condiciones diferentes de las de su consumo. Por el contrario, el valor de un activo se puede incrementar para reflejar el costo de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones.

(...)

6.3.4.7. Valor neto de realización

111. 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.

112. 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 dicho mercado. El valor neto de realización es un valor de salida, observable y específico para la entidad.” (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, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, que “Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.”

De igual manera el numeral 10.4. Baja en cuentas, señala: “31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

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 venta de bienes de propiedad de la entidad, materia que correspondería a la administración, quien de acuerdo con las normas de creación estableció en sus funciones, adquirir, enajenar, arrendar y gravar tanto los muebles como los inmuebles que le fueron entregados.

Preguntas 1, 2, 3 y 4

En relación con la medición de dichos bienes, al 1° de enero de 2018, las entidades debieron determinar los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo marco normativo. En este sentido en la determinación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros en aplicación a lo dispuesto en el Instructivo N° 002 de 2015, que señalaba las actividades relacionadas con el proceso de transición para cada uno de los rubros, específicamente para los bienes de propiedad, planta y equipo, definió utilizar alguna de las siguientes alternativas, para su medición.

- 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.

Una vez actualizado el valor de los bienes a la fecha de transición, en aplicación de la Norma de Propiedades, planta y equipo, la medición posterior de los bienes corresponde al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado y no son objeto de actualización en el futuro. Ahora, cuando estos bienes se encuentran para la venta, la entidad definirá el procedimiento que permita conocer el valor de los activos, el cual se espera sea mediante la realización de un avalúo técnico o en su defecto mediante la determinación del valor neto de realización.

Pregunta 5.

Cuando de un elemento de propiedades, planta y equipo no se espera obtener un potencial de servicio o un beneficio económico futuro se dará de baja, para ello se toma el valor en libros del activo y la diferencia de este resultado con el valor neto obtenido por la disposición del activo se reconoce como un ingreso o gasto en el resultado del período.

CONCEPTO No. 20211100013641 DEL 06-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de equipos entregados a instituciones prestadoras de servicios de salud en calidad de comodato a título precario

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTÉS
Contadora General – Subdirección de Contaduría
Gobernación 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° 20211400013622 el día 26 de febrero de 2021, mediante la cual solicita:

El Gobierno Nacional en el marco de la emergencia sanitaria decretada en virtud de la pandemia por el COVID 19 expidió el Decreto Legislativo 538 del 12 de abril de 2020, el cual en el inciso 2º del artículo 5, expresa. “el Ministerio de Salud y Protección Social y las entidades territoriales, mediante la suscripción de convenios o contratos, podrán asignar recursos a Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud privadas o mixtas que apoyen en la prestación de servicios para garantizar la atención a la población afectada por la pandemia de COVID-19. En caso de que con los recursos se compren equipos, estos se entenderán recibidos en calidad de comodato a título precario. Una vez terminada la emergencia sanitaria, la entidad territorial en coordinación con el Ministerio de Salud y Protección Social, determinarán el uso y destino de estos equipos”

Basada en esta normativa la Gobernación del Valle del Cauca- Secretaría Departamental de Salud realizó la adquisición de equipos biomédicos los cuales entregó a las instituciones caracterizadas en el plan territorial para la atención del COVID 19 mediante la modalidad de contratación directa y a título de comodato precario.

Es de anotar que los comodatos tienen una cláusula denominada Gratuidad que señala “el presente comodato es de carácter gratuito, sin embargo, para efectos contables, fiscales, de garantías y de responsabilidad de las partes, el valor del mismo será por la suma total de las camas y monitorias dados en comodato la cual asciende a \$xxxxxx distribuidos así:...”

Contablemente estos equipos biomédicos están registrados en el activo del Departamento y no se ha registrado la salida de los mismo posterior a sus entrega a las instituciones prestadoras de servicio de salud; no obstante, estas entidades registraron un débito en la cuenta de activos y un crédito en ingresos por subvenciones, o ingresos por donaciones algunas con el valor estipulado en el comodato y otras con el valor señalado en sus estudios técnicos previos; así las cosas, las operaciones recíprocas entre el Departamento del Valle y las

Instituciones prestadoras de servicios de salud presentan diferencias en valores y en valores y en las cuentas contables.

Por lo anterior y con el fin de registrar de manera correcta esta información, elevo consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva indicar cuál es la cuenta contable y el valor que el Departamento del Valle del Cauca y las instituciones caracterizadas en el plan territorial para la atención del COVID 19 deben utilizar para registrar los equipos biomédicos adquiridos y entregados en calidad de comodato a título precario.

Una vez la Contaduría General de la Nación de respuesta a esta solicitud; el Departamento del Valle del Cauca se comunicará con las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud para dar a conocer la cuenta recíproca que deben usar para registrar los equipos recibidos en calidad de comodato a título precario por parte del Departamento del Valle del Cauca teniendo en cuentas (Sic) las reglas de eliminación.

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

(...)

ARTICULO 2219. <COMODATO PRECARIO>. El comodato toma el título de precario si el comodante se reserva la facultad de pedir la cosa prestada en cualquier tiempo.

ARTICULO 2220. <OTRAS SITUACIONES DE COMODATO PRECARIO>. Se entiende precario cuando no se presta la cosa para un servicio particular, ni se fija tiempo para su restitución.

Constituye también precaria <sic> la tenencia de una cosa ajena, sin previo contrato y por ignorancia o mera tolerancia del dueño.”

El artículo 5. Entrega de recursos por el Ministerio de Salud y Protección Social y las entidades territoriales a los prestadores de servicios de salud, del Decreto Legislativo 538 del 12 de abril de 2020, señala:

“Durante el término de la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, con ocasión de la pandemia derivada del Coronavirus COVID-19, este Ministerio y las entidades territoriales podrán efectuar transferencias directas de recursos mediante actos administrativos de asignación a las Empresas Sociales del Estado y a los administradores de infraestructura pública de propiedad de las entidades territoriales, destinadas a la prestación de servicios de salud, para la financiación de la operación corriente o

para inversión en dotación de equipamiento biomédico, con el fin de garantizar la prestación de servicios de salud a la población afectada por causa de la emergencia derivada del Coronavirus COVID-19.

Asimismo, el Ministerio de Salud y Protección Social y las entidades territoriales, mediante la suscripción de convenios o contratos, podrán asignar recursos a Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud privadas o mixtas que apoyen en la prestación de servicios para garantizar la atención a la población afectada por la pandemia de COVID-19. En caso de que con estos recursos se compren equipos, estos se entenderán recibidos en calidad de comodato a título precario. Una vez terminada la emergencia sanitaria, la entidad territorial en coordinación con el Ministerio de Salud y Protección Social, determinarán el uso y destino de estos equipos." (Subrayado fuera del texto)

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

"6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocen 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, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye:

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) determinar a partir del juicio profesional de las personas a cuyo cargo se encuentre el proceso contable, la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo

pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

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.

Una vez 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 registrará atendiendo a si el traslado se efectúa a una entidad de gobierno o a una empresa, para lo cual se debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, o la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, respectivamente.

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 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando quien lo recibe es una entidad de gobierno; o la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, cuando quien lo recibe es una empresa.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicaría la devolución del bien, la comodante, en lugar de reconocer un gasto por transferencia o subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o 198605 Gasto diferido por subvenciones condicionadas, según corresponda, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

Por su parte, la comodataria deberá 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 o 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, 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.

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.

Atendiendo al artículo 5º del Decreto Legislativo 538 de 2020, el cual señala que una vez terminada la emergencia sanitaria, la entidad territorial en coordinación con el Ministerio de Salud y Protección Social, determinarán el uso y destino de los equipos entregados en comodato a título precario, y teniendo en cuanto lo definido por el artículo 2219 del Código Civil, dado que el comodante se reserva la facultad de pedir la cosa prestada en cualquier momento, esta circunstancia permite determinar que el escenario a aplicar durante la emergencia, se encuentra definido en el literal b. Por tanto, el Departamento deberá reconocer los activos en la subcuenta y cuenta que corresponda al Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, dando cumplimiento a la Norma de propiedades, planta y equipo.

Por otra parte, las instituciones prestadoras de salud que se encuentren bajo el ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que Captan ni Administran Ahorro del Público, deberán revelar el hecho económico en sus notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20211100016361 DEL 15-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes totalmente depreciados y en uso

Doctor
JOSÉ RAFAEL VIDAL PENAGOS
Área de inventarios
Universidad del Cauca
Popayán, Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010016892 el día 4 de marzo de 2021, mediante la cual solicita:

“En el concepto No. 20201100053091 del 11 de noviembre de 2020 tratan el tema del asunto, y en las conclusiones anotan lo siguiente: “ Si la entidad define que, con el cambio de estimación de la vida útil remanente, subsana el cambio en el patrón de consumo de la Propiedad, Planta y Equipo, deberá reconocer una nueva alícuota de depreciación, TENIENDO EN CUENTA EL VALOR EN LIBROS DEL ACTIVO EN LA FECHA EN LA CUAL SE EFECTÚA EL CAMBIO, por el tiempo restante en que se consumirá los beneficios económicos restantes” (Las mayúsculas son mías)

La inquietud que les pido el favor me ayuden a resolver es la siguiente:

Los bienes totalmente depreciados, su valor en libros es CERO y si lo que se quiere es ampliar su vida útil por el tiempo restante para consumir los beneficios económicos futuros, ¿qué valor se tomaría para calcular la vida útil remanente? ¿Sería necesario recalcular el costo del activo, y si así es, cuál sería la forma para hacerlo?”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

“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.

(...)

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.”

De otra parte, el numeral 4.3. Corrección de errores de 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

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera de texto)

El concepto N° 20201100053091 emitido por la Contaduría General de la Nación el 11 de noviembre de 2020, concluyó:

“Por lo antes expuesto, la entidad puede estar presentando alguna de las siguientes situaciones:

a) Que en años anteriores revisó como mínimo, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación, al término de cada periodo contable, determinando que las alícuotas se encontraban correctamente

determinadas y si existió un cambio significativo en estas variables lo ajustó para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros.

Adicionalmente, que los vehículos actualmente presentan condiciones que aumentan la vida útil y su capacidad de prestar beneficios económicos futuros, situación que conlleva a la entidad a no tener errores en los estados financieros, sino tratarse de un nuevo acontecimiento que deberá manejarse de forma prospectiva, afectando el resultado del periodo en el cual se efectúa el cambio y en los periodos futuros que afecte.

b) Que no se hayan revisado durante años anteriores el método de depreciación, el valor residual y la vida útil de los activos y por lo tanto se reconoció una mayor cuota de depreciación. La entidad deberá corregir la información, efectuando el nuevo cálculo de la depreciación por el tiempo total que se estime que se consumirán la totalidad de los beneficios económicos y proceder a reconocer los ajustes, dando aplicación al numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, y depreciar a futuro aplicando los nuevos parámetros.

Para el efecto, la Entidad deberá proceder a reversar el exceso del monto depreciación, mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo año en que se haga el ajuste y un crédito a la subcuenta correspondiente en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el exceso que corresponda a los años anteriores si a ello hubiere lugar.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye:

El hecho de que un activo se encuentre totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la Entidad, significa que ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos, es decir, que no existe consonancia con lo dispuesto en la norma.

Como consecuencia de lo anterior, la Entidad deberá aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual deberá recalcular la depreciación de los activos totalmente depreciados y que se encuentran en uso, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, y subsanará el error afectando mediante un débito la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente; un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo año en que se haga el ajuste; y un crédito en la subcuenta correspondiente en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el exceso que corresponda a los años anteriores.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados

financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20211100021591 DEL 27-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bien inmueble recibido bajo la figura de “destinatario provisional”

Doctor
FREDDY MAURICIO VÉLEZ OSORIO
Profesional Universitario – Contabilidad
Contraloría Municipal de Tuluá
Tuluá, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010019062 el 15 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Una Contraloría Municipal recibe de parte de la SOCIEDAD DE ACTIVOS ESPECIALES (S.A.E.), bajo la figura de DESTINATARIO PROVISIONAL, un inmueble que se encuentra incautado, el cual se destina como sede administrativa.

Las condiciones establecidas para el Destinatario Provisional son las siguientes:

- 1) Conservar y cuidar del bien entregado en destinación provisional, constituyendo una póliza de cumplimiento.*
- 2) Realizar pago de impuesto y demás gastos inherentes al bien (servicios públicos)*
- 3) Entregar informe bimestral a la S.A.E. respecto al uso, estado, destino y conservación del bien inmueble.*
- 4) Devolver el inmueble a la persona en el momento en que la sea comunicado por la S.A.E., en caso de decisión judicial o revocatoria de la destinación provisional.*
- 5) Permitir la inspección ocular del bien inmueble por parte de la S.A.E., cuando así lo requiera.*

De acuerdo a las condiciones descritas: ¿El Destinatario Provisional (Contraloría Municipal) debe registrar el inmueble dentro de sus activos o en cuentas de orden?

CONSIDERACIONES

La Ley 1708 del 20 de enero de 2014, por medio de la cual se expide el Código de Extinción de Dominio, establece:

“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.”

El Capítulo 5. Destinación provisional, del Título 5. Administración de los bienes del Frisco, de la Parte 5 del Libro 2 del Decreto número 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, adicionado mediante el artículo 1º del Decreto 2136 de 2015, por el cual se reglamenta el Capítulo VIII del Título III del Libro III de la Ley 1708 de 2014, señala:

“Artículo 2.5.5.5.1. Destinación provisional. Es el mecanismo de administración en virtud del cual 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 de los requisitos del presente capítulo.

(...)

Artículo 2.5.5.5.2. Garantías. El destinatario provisional, previo a la entrega del bien destinado, deberá constituir una garantía real, bancaria o una póliza de seguros contra todo riesgo, expedida por una compañía de seguros legalmente establecida en Colombia, que ampare el buen uso y la conservación del bien entregado en destinación provisional.

Artículo 2.5.5.5.3. Responsabilidad de los destinatarios. Los destinatarios provisionales de que trata este capítulo responderán directamente por la pérdida, daño, destrucción, deterioro de los bienes e incumplimiento de 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.

(...)

Artículo 2.5.5.5.5. Procedimiento para la destinación provisional. Para la destinación provisional de los bienes a las entidades estatales o personas jurídicas de derecho privado sin ánimo de lucro, el Administrador del FRISCO llevará a cabo el siguiente procedimiento:

1. Efectuar la divulgación de los bienes que tiene para destinar en su página web.
2. Los interesados deberán presentar sus solicitudes en sobre cerrado y deberán estar acompañadas de los siguientes documentos:

a) Proyecto de utilización del bien para programas u actividades de interés público acordes con el Plan Nacional de Desarrollo y los Planes Seccionales de Desarrollo, y que estén relacionados con el objeto social de la entidad.

(...)

Artículo 2.5.5.5.6. Materialización de la entrega. Para proceder a la entrega de los bienes, el Administrador del Frisco deberá suscribir un acta, en la que se indicará, entre otros aspectos, el inventario del bien, el cual obrará como anexo e indicará el estado de conservación, la situación física y jurídica en que se encuentra al momento de su entrega, dejando un archivo fotográfico y filmico del bien.

Artículo 2.5.5.5.7. Remoción de la destinación provisional. En virtud al carácter provisional y precario de la destinación, el Administrador del Frisco podrá remover al destinatario provisional en caso de incumplimiento de sus obligaciones.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

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 modificado por la Resolución 218 de 2020, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor

al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.”

CONCLUSIONES

Atendiendo al juicio profesional, es la entidad la encargada de determinar si un bien cumple con los criterios para ser reconocido como activo y, por lo tanto, identificar el momento en el cual estos se encuentran bajo su control, con el fin de efectuar el reconocimiento en los estados financieros, y que la información contable cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Al respecto, la Contraloría debe evaluar si ostenta el control sobre el inmueble recibido, considerando su capacidad para usar 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 Contraloría encuentra que hubo una transferencia sustancial de los riesgos y beneficios inherentes al bien y determina que el tiempo sobre el cual estima usarlo cubre la mayor parte de la vida económica de este, y que cumple con las características para reconocerlo como propiedades, planta y equipo, debe clasificarlo en la subcuenta y cuenta que identifique su naturaleza y destinación.

Tratándose de un bien inmueble que va a utilizarse en las actividades misionales de la entidad y ha sido transferido sin contraprestación, se debitarán las subcuentas que correspondan de las cuentas 1605-TERRENOS y 1640-EDIFICACIONES, con crédito a la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

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.

Ahora bien, en el caso de no cumplir con las condiciones para el reconocimiento como activo, la Contraloría llevará un control del bien inmueble recibido 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 sea notificado de la devolución del inmueble, en caso de decisión judicial o revocatoria de la destinación provisional por parte de la SAE.

CONCEPTO No. 20211100022781 DEL 06-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Manejo contable de la compra e instalación de aires acondicionados con tecnología invertir

Doctor
VICTOR DANIEL GUEVARA CARDONA
Coordinador Grupo de Contabilidad
Servicio Nacional de Aprendizaje - SENA
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N° 20211400023222 del 07 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Comendidamente les solicitamos concepto sobre el manejo contable correspondiente a la compra e instalación de aires acondicionados con tecnología invertir. (La tecnología invertir regula el funcionamiento del compresor de los equipos de aire acondicionado de forma que trabajen a una velocidad más constante, lo que permite ahorros de energía de hasta el 40% con respecto a los equipos que no utilizan este sistema), los cuales hacen parte de la estructura física de la edificación considerándose como una adición a la misma, por cuanto fue necesario realizar adecuaciones como acometida eléctrica, anclajes, desagües entre otros para empotrar y poner en funcionamiento de dichos aires.

En consecuencia, el SENA Regional Risaralda registró inicialmente en la cuenta 161501-Construcciones en curso y al momento que quedaron en funcionamiento fue reclasificada a la cuenta 164001-Edificaciones.

En la auditoría financiera realizada al SENA Regional Risaralda por la Contraloría General de la República durante la vigencia 2020, quedo como resultado el siguiente hallazgo:

“OBSERVACIÓN N°1. CONSTRUCCIONES EN CURSO

La Resolución 533 de 2015 de la CGN, numeral 10 del anexo, establece las normas para el reconocimiento, medición y revelación para la propiedad, planta y equipo.

La Resolución 620 de 2015 de la CGN, artículo 1, incorpora el catálogo general de cuentas al marco normativo para entidades de gobierno; en el cual se establece la estructura, descripción y dinámica de la cuenta 1615-Construcciones en curso.

La Resolución 193 de 2016, numeral 3.2.1.4 del anexo, establece que 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.

El Manual de políticas contables del SENA, numeral 8.6 define la política para el reconocimiento, medición y revelación de la propiedad, planta y equipo.

Inobservando lo anterior y presuntamente lo señalado Ley 734 de 2.002, artículo 34, numeral 1º, referido a los deberes de todo servidor público.

En el SENA Regional Risaralda, revisados los asientos contables realizados en la vigencia 2019 de la cuenta 161501-Construcciones en curso, se determinó una sobreestimación del saldo con el registro del documento NCT240 por \$61.250.000 correspondiente a la compra de siete (7) aires acondicionados; los cuales debieron registrarse en la cuenta 1955-Maquinaria y Equipo; ya que estos cargos no corresponden a procesos de construcción o ampliación de los bienes inmuebles de propiedad de la entidad.

Lo anterior debido a deficiencias en el sistema de control interno contable, generando una sobreestimación de la cuenta 161501- Construcciones en curso por \$61.250.00, subestimando en el mismo valor la cuenta 1955-Maquinaria y Equipo y por ende en la presentación de una información financiera sin el cumplimiento de las características de confiabilidad y relevancia”.

CONSIDERACIONES

Los artículos 654, 655, 656, 657 y 658 del Código Civil Colombiano definen el concepto de los bienes muebles e inmuebles de la siguiente manera:

ARTICULO 654. LAS COSAS CORPORALES. Las cosas corporales se dividen en muebles e inmuebles.

ARTICULO 655. 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 los 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. (...)

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” (...)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, indica:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.” (Subrayado fuera del texto)

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 425 del 2019, y modificadas por la Resolución 218 de 2020, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

25. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

26. 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.” (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, así: “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.”

El referido CGC también describe la cuenta 1640-EDIFICACIONES, así: “Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros”

El mencionado CGC también describe la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO, así: “Representa, entre otros, el valor de la maquinaria industrial, el equipo para la construcción y perforación, así como las herramientas y accesorios que se emplean en la producción de bienes y la prestación de servicios. También incluye la maquinaria y equipo de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Reconocimiento y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; 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; que además no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses, deben reconocerse como elementos de propiedades, planta y equipo.

Así mismo, la Norma de propiedades, planta y equipo señala que las adiciones y mejoras; entendidas como las erogaciones en la que se incurren para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos; efectuadas a estos elementos deben reconocerse como mayor valor del activo y, en consecuencia, afectar el cálculo futuro de la depreciación.

Por lo tanto, respecto al reconocimiento de los aires acondicionados la entidad debe 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:

- Si los aires acondicionados que no se repunten por su naturaleza como bienes inmuebles por destinación, deben ser registrados en la subcuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.
- Por otra parte, si los aires acondicionados que por naturaleza reúnen las características necesarias para considerarse como inmuebles por destinación, en cumplimiento de los artículos 655 y 658 del Código Civil Colombiano, que pueda 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.

En consecuencia, con la edificación en uso, es incorrecto el reconocimiento de los aires acondicionados adquiridos en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, teniendo en cuenta que su descripción señala que, su uso es para aquellas edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Igualmente, si la entidad determina que los aires acondicionados deben considerarse como un mayor valor de la edificación se deberá atender con el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, en cuanto al tratamiento de la depreciación de un activo material, el cual se puede efectuar por sus partes significativas, de forma separada, con relación al costo total de dichas partidas.

Es pertinente aclarar, que la Contaduría General de la Nación no se pronuncia sobre los dictámenes proferidos por la Contraloría General de la República por cuanto su competencia doctrinaria es la interpretación de las normas expedidas por este organismo de regulación contable. Sin embargo, es importante tener en cuenta que la entidad debe estimar y presentar adecuadamente el valor de las propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20211100025871 DEL 14-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Periodicidad en la actualización de los avalúos de bienes inmuebles

Doctora
MARCELA MAZUERA MEJÍA
Profesional Especializada del Grupo de Bienes Inmuebles
Gobernación de Caldas
Manizales, Caldas

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400026072 el 20 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Grupo de Bienes Inmuebles de la Gobernación de Caldas, tiene entre sus funciones la actualización de la información jurídica, física y contable de los bienes inmuebles propiedad del Departamento de Caldas y teniendo en cuenta que existen factores como el cambio de normas urbanísticas que inciden en el valor comercial de los bienes inmuebles, respetuosamente solicito concepto con respecto a si la normatividad contable vigente establece la periodicidad con la cual se deban actualizar los avalúos de los bienes inmuebles.”

CONSIDERACIONES

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 en los títulos 10. Propiedades planta y equipo, 19. Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y 20. Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo del Capítulo I. Activos, lo siguiente:

“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.

(...)

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.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

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.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

(...)

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.

(...)

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 a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

(...)

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre:

a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición. ” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Conforme a lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento estos activos son medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es necesario realizar avalúos con este fin.

Ahora bien, 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.

Los activos generadores de efectivo son aquellos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado; y 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. En ambos casos la entidad debe evaluar si existen indicios de deterioro del valor como mínimo al final del periodo contable.

Uno de los indicios provenientes de una fuente externa de información es una disminución del valor de mercado del activo que resulta más significativa que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

Al existir un indicio, para comprobar si efectivamente un activo se encuentra deteriorado, la entidad estimará en el caso de los activos generadores de efectivo su valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y su valor en uso; y en el caso de los activos no generadores de efectivo, la entidad estimará su valor de servicio recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

En este sentido, los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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 para activos generadores de efectivo el valor recuperable, o para activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable. 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. 20211100027041 DEL 19-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Contratación de levantamiento de información de bienes inmuebles. Reconocimiento de recursos entregados en administración en convenios y contratos que celebre la entidad. Reconocimiento contable de convenios celebrados por la CARDER.

Doctora
 LUISA FERNANDA RESTREPO MARTÍNEZ
 Profesional Especializado – Secretaría General
 Corporación Autónoma Regional de Risaralda - CARDER
 Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010007302 el día 11 de febrero de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Contratación de levantamiento de información bienes inmuebles

La Entidad CARDER requiere del levantamiento de bienes inmuebles para realizar la población de datos de un nuevo software adquirido para la administración de bienes inmuebles en el mes de diciembre de 2019. El levantamiento de dichos datos contiene información como:

DESCRIPCION DEL INMUEBLE	VLR PROVISION
NOMBRE DEL INMUEBLE	VLR VALORIZACION
UBICACION INMUEBLE	VLR ENAJENACION
CODIGO CLASE INMUEBLE	VLR AVALUO CATASTRAL
CODIGO TIPO INMUEBLE	VLR AVALUO COMERCIAL
CODIGO IDENTIFICACION	VLR REPOSICION
CODIGO DANE DEPTO	VLR DETERIORO
CODIGO DANE MUNICIPIO	DIAS DEPRECIADO
CODIGO SITUACION INMUEBLE	FECHA INGRESO
CODIGO TIPO UBICACION	FECHA DEPRECIADO TOTALMENTE
CODIGO TIPO DOCUMENTO	ESTADO INMUEBLE
NUMERO DOCUMENTO	VIDA UTIL
NUMERO NOTARIA	DEPRECIADO
CODIGO DANE DEPTO NOTARIA	TIPO DE ADMON
CODIGO DANE MUNICIPIO NOTARIA	PORCENTAJE PROPIEDAD
MATRICULA INMOBILIARIA	OBSERVACIONES
CEDULA CATASTRAL	SERVICIO DE ACUEDUCTO
CODIGO DESTINACION	SERVICIO DE ALCANTARILLADO
AREA DEL TERRENO	SERVICIO DE ENERGIA
AREA CONSTRUIDA	SERVICIO TELEFONICO
AREA CONSTRUIDA PRIVADA	SERVICIO GAS
AREA LIBRE	SERVICIOS PUBLICOS
AREA TOPOGRAFICA	CODIGO DEPENDENCIA
AREA JURIDICA	CODIGO ESTADO JURIDICO
PISOS	NIT
VLR COSTO	CERTIFICADO TRADICION Y LIBERTAD
VLR DEPRECIACION	

Si bien la principal necesidad de esta información es para la población del software contable y que contablemente no es posible realizar ninguna modificación a los bienes inmuebles de la Entidad, y que el anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones establece que las entidades del Estado deben realizar medición inicial al costo y su medición posterior al costo – depreciación acumulada – deterioro acumulado; esta información no modificaría la información contable excepto si podemos realizar alguna prueba de deterioro con la información recolectada.

Por lo anterior, esta consulta está dirigida en conocer el concepto y la posición que tiene la Contaduría General, si es posible que la Entidad realice la contratación únicamente para el levantamiento de la información para poner en funcionamiento el nuevo módulo de bienes inmuebles adquirido; teniendo en cuenta que la Entidad no cuenta con toda la información necesaria para su población y que contablemente la norma es clara en que no es necesario la realización de avalúos ya que el modelo de revaluación no aplica para Entidad de Gobierno y que no es necesario tampoco su realización para evaluar el deterioro de activos generados (sic) y no generadores de efectivo?

2. Reconocimiento de Recursos Entregados en Administración

De acuerdo con el procedimiento emitido por la Contaduría General de la República CGN en la Resolución No. 090 de 2020, los recursos entregados en administración se definen como: Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

De acuerdo con lo anterior, se solicita a la Contaduría General de la Nación aclarar el concepto de Recursos entregados en administración (REA) con respecto a los siguientes interrogantes:

- ¿Diferencias con un convenio interinstitucional?*
- ¿Qué se entiende por administración de recursos?*

- c. ¿Se da la entrega de recursos por parte de una sola Entidad?
- d. ¿Se considera dentro de los REA el concepto de aunar esfuerzos?
- e. ¿Se considera la opción de dar anticipo dentro de REA o no aplica?
- f. En el caso de que un convenio interinstitucional contemple REA, ¿Es viable que la entrega de aportes, sea una vez que la parte ejecutora cumpla con capacitación, etc.)?

Los demás conceptos, aclaraciones y condiciones contractuales, que nos permitan establecer diferencias entre un recurso entregado en administración, convenios, convenios interinstitucionales.

Se adjunta (Sic) dos convenios interadministrativos suscrito por la Entidad con otras Entidades del Estado, con el fin de dilucidar si corresponde a Recursos entregado (Sic) y recibidos en administración.”

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo N° 316 del 21 de junio de 2019, entre la Corporación Autónoma Regional de Risaralda – CARDER y la Empresa de Obras Sanitarias de Santa Rosa de Cabal EMPOCABAL E.S.P. E.I.C.E., dentro de sus cláusulas señala:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: Aunar esfuerzos entre la CARDER y la Empresa de Obras Sanitarias de Santa Rosa de Cabal EMPOCABAL E.S.P. E.I.C.E. para implementar acciones de recuperación en cuencas con POMCA y microcuencas abastecedoras. (...)

CLÁUSULA SEGUNDA. ALCANCES DEL OBJETO Y OBLIGACIONES DE LAS PARTES: Son alcances del objeto los siguientes: 1. Suscribir acta de inicio. 2. Cumplir con lo estipulado en el manual de contratación, supervisión e interventoría- CARDER. (...) PARÁGRAFO: OBLIGACIONES DE LAS PARTES: De la CARDER: 1. Aportar en efectivo la suma de NOVENTA Y CUATRO MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y TRES MIL DOSCIENTOS SESENTA Y DOS PESOS M.CTE. (\$94.673.262) para la ejecución del Convenio. (...) 3. Definir las directrices y especificaciones técnicas de las actividades de recuperación a desarrollar. 4. Apoyar, vigilar y ejercer la supervisión, para el buen desarrollo de la ejecución del convenio. (...) DE LA EMPRESA DE OBRAS SANITARIAS DE SANTA ROSA DE CABAL EMPOCABAL E.S.P. E.I.C.E.: 1. Aportar en efectivo la suma de NUEVE MILLONES CUATROCIENTOS MIL PESOS M.CTE. (\$9.400.000) para el componente de obras de recuperación. (...) 5. Ejecutar las obras de recuperación acordadas en los sitios definidos previamente con la CARDER, según el objeto, los alcances y el cronograma acordado entre ambas instituciones. (...) 11. Celebrar los contratos requeridos para dar cumplimiento al objeto contractual del Convenio Interadministrativo y realizar la supervisión técnica, administrativa, financiera de los contratos que se celebren con ocasión del Convenio. 12. Realizar la apertura de una cuenta bancaria individual y exclusiva para el manejo de los recursos del Convenio Interadministrativo, en una Entidad financiera reconocida por la Superintendencia Financiera. (Los recursos que no sean invertidos en el desarrollo del Convenio deberán ser reintegrados de manera proporcional a cada aportante). 13. Presentar informes de avance que contengan la descripción de las actividades desarrolladas durante el periodo, (...) 14. Presentar a la CARDER el informe técnico final que incluya el registro fotográfico, actas de obra y pago de aportes a la seguridad social. 15. Llevar la contabilidad separada de este Convenio, de conformidad con las disposiciones legales que regulan la materia. (...)

CLÁUSULA OCTAVA-. FORMA DE PAGO: Un Anticipo de 30% y el saldo restante en pagos parciales, previo visto bueno de la supervisión o interventoría, según el caso, suscripción de acta correspondiente, todo de acuerdo

al PAC de la Entidad. El anticipo, se deberá constituir una cuenta bancaria separada no conjunta a nombre del convenio suscrito y/o una cuenta bancaria exclusiva. Los gastos de la creación de la misma, corren por cuenta del contratista. El acta de inicio no podrá suscribirse y los respectivos desembolsos no podrán otorgarse hasta tanto no se encuentre constituida la cuenta. El anticipo se amortizará como máximo en los dos (2) primeros pagos, de tal manera que no se amortice en el acta final. Los rendimientos financieros que se obtengan de la cuenta serán a favor de la CARDER y La Empresa de Obras Sanitarias de Santa Rosa de Cabal EMPOCABAL E.S.P. E.I.C.E. de acuerdo a la proporción aportada en efectivo al contrato. En caso de que La Empresa de Obras Sanitarias de Santa Rosa de Cabal EMPOCABAL E.S.P. E.I.C.E., otorgue anticipo al contratista, éste deberá abrir una cuenta independiente para el manejo de los recursos. (...)"

El Convenio Interadministrativo N° 346 del 27 de junio de 2019, entre la Corporación Autónoma Regional de Risaralda – CARDER, La Corporación Autónoma Regional de Caldas CORPOCALDAS, La Corporación Autónoma Regional del Tolima CORTOLIMA y La Corporación Autónoma Regional del Quindío, señala:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: Aunar esfuerzos y recursos técnicos y financieros entre LA CARDER, Corpocaldas, Cortolima y CRQ para realizar la zonificación y establecer regímenes de uso del páramo Los Nevados, todo conforme los requisitos establecidos en la Resolución del Ministerio de Ambiente N° 0886 de 2018. (...)

CLÁUSULA SEGUNDA. ALCANCES DEL OBJETO Y OBLIGACIONES DE LAS PARTES: Son alcances del objeto los siguientes: 1. Participar de la elaboración del Plan Operativos del Convenio. 2. Transferir los aportes estimados y que se encuentran a su cargo de acuerdo con lo establecidos en los estudios previos y en el convenio a formalizar. 3. Facilitar el cumplimiento de las acciones que se establezcan bajo su responsabilidad en el Plan Operativo del Convenio. 4. Desarrollar las gestiones que en los aspectos técnicos, administrativos y económicos le correspondan para cumplir con el objeto del Convenio. (...) PARÁGRAFO: OBLIGACIÓN DE LAS PARTES: DE LA CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DE RISARALDA, CARDER COMO EJECUTOR DEL CONVENIO: 1. Abrir una cuenta específica donde se manejen única y exclusivamente los recursos del Convenio. 2. Aportar la suma de DOCE MILLONES, CIENTO SESENTA Y UN MIL DOSCIENTOS DOS PESOS M/CTE. (\$12.161.202) (...) 3. Ejecutar los recursos provenientes del Convenio, según Plan Operativo acordado en la vigencia 2019. 4. Adelantar los procesos de contratación que sean necesario para ejecutar los recursos aportados por las partes, de acuerdo con el Plan Operativo de Inversiones del Convenio, el cual forma parte integral de este, armonizando acciones complementarias de las entidades. 5. Coordinar y Participar de las reuniones de mesa de páramos y humedales del SIRAP EC como espacio de gestión y concertación para el logro del objetivo propuesto. 6. Mantener comunicación fluida con los supervisores designados por las entidades signatarias del Convenio, dejando constancia de las decisiones que se tomen sobre la ejecución del Convenio, en actas de coordinación y seguimiento. (...) 8. Mantener a los miembros de la mesa de páramos y humedales del SIRAP EC, informados acerca de la ejecución del Convenio. (...) OBLIGACIONES DE LA CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DE CALDAS, CORPOCALDAS: 1. Aportar el valor de CINCUENTA MILLONES, SESENTA Y TRES MIL, SEISCIENTOS DIECISÉIS PESOS M/CTE. \$50.063.616. 2. Facilitar y acompañar los espacios de acercamiento a los actores institucionales y sociales de los municipios con injerencia en el Páramos Los Nevados, para el proceso de construcción del esquema de gobernanza y participación. 3. Cumplir con las obligaciones comunes a las partes. OBLIGACIONES DE LA CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DE TOLIMA, CORTOLIMA: 1. Aportar el valor de CIENTO TREINTA Y TRES MILLONES, SETECIENTOS SETENTA Y TRES MIL, DOSCIENTOS VEINTINUEVE PESOS M/CTE. \$133.773.229. 2. Facilitar y acompañar los espacios de acercamiento a los actores institucionales y sociales de los municipios con injerencia en el Páramos Los

Nevados, para el proceso de construcción del esquema de gobernanza y participación. 3. Cumplir con las obligaciones comunes a las partes. OBLIGACIONES DE LA CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DEL QUINDÍO, CRQ: 1. Aportar el valor de SEIS MILLONES, SEISCIENTOS OCHENTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS SESENTA Y UN PESOS MCTE. \$6.688.661. 2. Facilitar y acompañar los espacios de acercamiento a los actores institucionales y sociales de los municipios con injerencia en el Páramos Los Nevados, para el proceso de construcción del esquema de gobernanza y participación. 3. Cumplir con las obligaciones comunes a las partes. (...)

CLÁUSULA OCTAVA-. FORMA DE PAGO: Los recursos se depositarán por las partes en una cuenta abierta por LA CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DE RISARALDA, CARDER, con su NIT, a nombre del Convenio, en una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia. Esta cuenta será exclusivamente destinada al manejo de los recursos del presente Convenio. El aporte de cada Corporación Autónoma Regional (CARDER, CORPOCALDAS, CORTOLIMA Y CRQ) se realizará mediante transferencia única por el valor de la totalidad de los recursos comprometidos, previa elaboración del Plan de Trabajo.”

El artículo 32. De los contratos estatales de la Ley 80 de 1993, “Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública”, señala: “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: (...)”

El artículo 40. Del contenido del contrato estatal, de la mencionada Ley 80 de 1993, establece:

“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.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

4.1. Características fundamentales

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

(...)

5. Principios de contabilidad pública

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indican:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.3. Medición posterior

Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.”

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

12. La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 de 2018, y modificado por la Resolución 090 de 2020, señala:

“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 en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.”

El numeral 3. Recursos Entregados en Administración a Otras Entidades, 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, y modificado por la Resolución 090 de 2020, establece:

“La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la entidad.”

CONCLUSIONES

1. Contratación de levantamiento de información bienes inmuebles

De conformidad con las consideraciones expuestas, los bienes inmuebles clasificados como propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento deben ser medidos al costo menos depreciación acumulada y deterioro acumulado. En este sentido, los avalúos que se contraten y efectúen, únicamente serán para efectos de comprobar el deterioro del valor de los activos. Así las cosas, la adquisición del software mencionado en su consulta, no debe alterar los saldos contables, y es un asunto de carácter administrativo que le corresponde evaluar y decidir a la entidad.

Aunado a lo anterior, es preciso señalar que la comprobación del deterioro del valor de los activos se efectúa con posterioridad a la evaluación de los indicios de deterioro, lo que requiere de la estimación del valor recuperable, para los activos generadores de efectivo; o el valor del servicio recuperable, para los activos no generadores de efectivo. En ambos casos, se requiere la determinación del valor de mercado o del costo de reposición, definidos en el Marco Conceptual.

2. Reconocimiento de Recursos Entregados en Administración

De conformidad con el artículo 32 del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, Ley 80 de 1993, los contratos estatales son todos los actos jurídicos generadores de obligaciones previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad, que celebren las denominadas “entidades estatales”.

El artículo 42 de la mencionada Ley, señala que las estipulaciones de los contratos serán las que de acuerdo con las normas civiles, comerciales y las previstas en dicha ley, correspondan a su esencia y naturaleza, para lo cual 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 dicha ley y a los de la buena administración.

Por otra parte, de conformidad con el principio de Esencia sobre forma, definido por el Marco Conceptual, las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

En este sentido, para realizar el reconocimiento contable de los negocios 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 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, 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 como 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 como transferencia o subvención.

Dichos aspectos, entre otros, deben ser analizados a la luz del tenor literal de los actos jurídicos celebrados. Cuando el contenido 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 o 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.

Por lo anterior, con independencia del nombre que reciba un contrato o convenio, el hecho de que se entreguen recursos en administración, únicamente estará sujeto a las cláusulas o estipulaciones que este contenga.

En este sentido, atendiendo a lo preceptuado 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, y modificado por la Resolución 090 de 2020, los recursos entregados en administración son aquellos bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

Así mismo, el Procedimiento especifica que el control de los recursos se determina sobre la capacidad que tiene la entidad 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.

Hechas estas precisiones, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

- a. ¿Qué diferencia existe entre los recursos entregados en administración y un convenio interinstitucional?
- b. ¿Qué se entiende por administración de recursos?

Como se mencionó anteriormente, en los contratos y convenios interadministrativos se puede estipular la entrega de recursos de una entidad a otra, la cual, dependiendo de las estipulaciones contractuales, puede obedecer a una contraprestación, una transferencia o subvención, o en administración.

Para definir la naturaleza de la entrega de los recursos se debe evaluar atendiendo al tenor literal del contrato o convenio:

- Si existen intereses contrapuestos, esto es, una entidad quiere entregar un bien o servicio y que este le sea remunerado y la otra entidad pretende recibir un bien o servicio y pagar por él, es decir, existen prestaciones recíprocas y cada una de las partes asume una obligación a favor de la otra, se deberá reconocer un ingreso con contraprestación.
- Si no existen intereses contrapuestos, esto es, lo que buscan las entidades es lograr objetivos comunes, lo que en el fondo se constituye como una distribución de actividades entre las partes interesadas con el fin de desarrollar un objetivo común, dado que no habrán prestaciones recíprocas, es decir, no se estipula una remuneración por las actividades que se desarrollen por cuanto ninguna de las partes le brinda un servicio a la otra, corresponderá reconocer la entrega de recursos como recursos en administración.

Es menester precisar que en los convenios no se estipula que los recursos son entregados en administración, sino que ello se desprende de la interpretación de las cláusulas y de los factores antes mencionados.

Ahora bien, es preciso manifestar que en los convenios se puede estipular un porcentaje del valor entregado como pago o contraprestación por la administración de recursos.

- Si lo que quiere una entidad es donarle a otra una suma de dinero, se reconocerá un ingreso sin contraprestación, transferencia o subvención.

c. ¿Se da la entrega de recursos por parte de una sola Entidad?

La entrega de recursos en el marco de un convenio se dará de acuerdo a las estipulaciones contractuales. Por lo tanto, de conformidad a lo establecido por el Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración, cuando los recursos sean entregados y controlados por varias entidades, cada una registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a los recursos aportados, con base en la información que suministre la entidad que los administra.

d. ¿Se considera dentro de los REA el concepto de aunar esfuerzos?

Como se mencionó anteriormente, con independencia de que en el objeto del convenio se establezca que se busca “aunar esfuerzos”, si en el convenio no existen intereses contrapuestos, es decir, no se estipula una remuneración por las actividades que se desarrollen, por cuanto ninguna de las partes le brinda un servicio a la otra, corresponderá reconocer la entrega de recursos como recursos en administración.

En este sentido, aunque en el convenio se establezca que se busca “aunar esfuerzos” si en el convenio existen intereses contrapuestos, es decir, una entidad quiere entregar un bien o servicio y que este le sea remunerado y la otra entidad pretende recibir un bien o servicio y pagar por él, no se deberá reconocer un recurso entregado en administración.

e. ¿Se considera la opción de dar anticipo dentro de REA o no aplica?

De acuerdo con la Ley 80 de 1993 las Entidades Estatales tienen la posibilidad de pactar en los contratos que celebren pagos anticipados o anticipos, siempre y cuando su monto no supere el 50% del valor del contrato.

El anticipo es un adelanto o avance del precio del contrato destinado a apalancar el cumplimiento de su objeto, de modo que los recursos girados por dicho concepto solo se integran al patrimonio del contratista en la medida que se cause su amortización mediante la ejecución de actividades programadas del contrato.

En este sentido, si se entregan recursos como anticipo, su reconocimiento contable deberá efectuarse atendiendo a esta naturaleza en las subcuentas y cuentas respectivas que se establecen para el efecto, y no como recursos entregados en administración.

f. En el caso de que un convenio interinstitucional contemple REA, ¿Es viable que la entrega de aportes sea una vez que la parte ejecutora cumpla con capacitación, etc.)?

Al respecto, es preciso señalar que la CGN no es competente para pronunciarse frente a la entrega de aportes, toda vez que ello obedece a un asunto de naturaleza contractual.

Dado que se adjuntaron los convenios a su consulta, esta entidad, atendiendo a sus competencias, se permite establecer el reconocimiento contable de los mismos:

3. Convenios firmados por la CARDER

Previo a establecer el tratamiento contable de los convenios firmados por la CARDER, es menester manifestar que 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.

Por su parte, los recursos en administración, como se mencionó anteriormente, corresponden a aquellos recursos bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica, sin que se configure una contraprestación por la prestación de un servicio, por la ejecución de una obra o por el suministro de un bien, es decir, que no existe un pago ni tampoco una transferencia o donación.

3.1. Convenio Interadministrativo N° 316 del 21 de junio de 2019, firmado entre la Corporación Autónoma Regional de Risaralda – CARDER y la Empresa de Obras Sanitarias de Santa Rosa de Cabal EMPOCABAL E.S.P. E.I.C.E.

En dicho convenio se establece que la CARDER debe entregar a título de anticipo, el 30% del valor total a la Empresa de Obras Sanitarias de Santa Rosa de Cabal como el ejecutor del convenio, y que de conformidad a la cláusula octava debe diferirse máximo en los dos (2) primeros pagos.

Dado que estos recursos se entregan como anticipo, no es viable que los mismos se traten como recursos entregados en administración, toda vez que los anticipos deben reconocerse en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Posteriormente, estos deberán amortizarse por el valor de los avances legalizados o aplicados producto del cumplimiento del convenio, contra la subcuenta y cuenta respectiva del gasto o costo.

Ahora bien, respecto al reconocimiento de los recursos restantes, es preciso señalar que estos deberán reconocerse como gasto o costo en el resultado del periodo, conforme se realicen los pagos derivados del convenio.

3.2. Convenio Interadministrativo N° 346 celebrado entre las Corporaciones Autónomas Regionales de Risaralda, Caldas, Tolima y Quindío

Para efecto de establecer la esencia económica que subyace del Convenio, es preciso identificar en las obligaciones de las partes y la forma de pago, si el título por el cual se reciben los recursos es como contraprestación o como recurso recibido en administración.

En este sentido, en la cláusula séptima se establecen los aportes de las entidades, y en la cláusula octava se establece que los recursos se depositarán por las partes en una cuenta abierta por la Corporación Autónoma Regional de Risaralda, CARDER, para el manejo de los mismos; al analizar las demás cláusulas que contienen las obligaciones de las partes, se tiene que no se encuentra un interés contrapuesto, sino que lo que se pretende es alcanzar un objetivo común, esto es, no existe un pago a favor de alguna de las corporaciones.

Por lo cual, dado que, para la CARDER, que es quien ejecuta los recursos del convenio, los aportes no constituyen una contraprestación, subvención o transferencia, debe mantener un flujo de información con cada una de las corporaciones, en tanto estas deben aplicar lo dispuesto en el numeral 3. Recursos Entregados en Administración a Otras Entidades, 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, y modificado por la Resolución 090 de 2020.

Así pues, las Corporaciones de conformidad con los aportes que cada una controle, registrarán los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra, es decir, la CARDER.

CONCEPTO No. 20211100027091 DEL 19-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de bienes que se encuentran totalmente deteriorados y ya finalizaron su vida útil

Señor
JUAN PABLO RODRÍGUEZ LOZANO
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400026432, el 21 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

¿Cuál es el proceso para dar de baja bienes, tales como vehículos y maquinaria amarilla de un municipio, que se encuentran deteriorados u obsoletos?

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado, definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de dicha ley, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 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".

En virtud de lo anterior, esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016 mediante la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en la cual 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).

Los numerales 3.2.2, 3.2.4 y 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable referido, establecen:

“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, éstas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

(...)

3.2.15. 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).

Ahora bien, el numeral 10.4. Baja en cuentas, de la Norma de 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 533 de 2015, establece:

“10.4. Baja en cuentas

Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. En este sentido, si de los bienes referidos en su consulta no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, se deberá realizar su baja en cuentas.

Así pues, en atención a que dichos bienes ya se encuentran totalmente deteriorados o ha finalizado su vida útil, la baja en cuentas se realizará debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando las subcuentas y cuentas respectivas del Grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se reconocerá en el resultado del periodo debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS

o acreditando la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

Aunado a lo anterior, es necesario señalar que, en el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, se establece que las entidades deben contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el RCP, que deberá estar acompañado de manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

Así las cosas, es competencia de la entidad establecer el procedimiento interno y los responsables de la determinación de la baja en cuentas de los bienes de propiedades, planta y equipo, así como de los demás bienes de la entidad, teniendo en cuenta que el control interno contable es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el RCP.

Por otra parte, 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 RCP, deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, toda vez que el origen de un hecho económico no deviene de un registro contable, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

En este orden de ideas, y atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la 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, se aclara que este ente regulador no tiene competencia para definir asuntos de carácter jurídico o administrativo relacionados con la chatarrización, de ser el caso, o disposición final de los bienes que se encuentran obsoletos, pues una vez realizada su baja en cuentas, corresponde a la entidad realizar los trámites para su destinación final, con miras a que no se sigan generando riesgos al interior de la misma.

CONCEPTO No. 20211100027621 DEL 21-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden deudoras - Deudoras por contra (CR)
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de computadores portátiles y tarjetas sim con internet, entregados a estudiantes en forma de comodato o préstamo de uso.

Doctora
 NATALIA MONTOYA CRUZ
 Profesional Universitario
 Departamento Financiero y Comercial
 Instituto Tecnológico Metropolitano-ITM
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010025762 del 19 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Instituto tecnológico Metropolitano – ITM Institución Universitaria tiene como objeto la prestación de servicios educativos, dado el tema de la pandemia, comenzó el préstamo de portátiles y tarjetas Sim con internet a los estudiantes identidades con cero conectividad a clases por las plataformas dispuestas en la estrategia digital para la continuidad del semestre académico, el estudiante firma un documento que el ITM lo llamo COMODATO O PRESTAMO DE USO, el Comodatario (estudiante), solo lo puede utilizar como herramienta de estudio, debe responder por todo daño o deterioro que sufra, salvo a los que se deriven del uso utilizado y su duración es hasta que finalice el periodo académico y no es susceptible de prorrogar y a pesar de ser un comodato gratuito se le coloco un valor a los activos. (ver archivo comodato o préstamo).

En este sentido tenemos inquietud para efectos de efectuar el registro contable, toda vez que los Bienes entregados a terceros no es a una entidad pública ni privada, sino a una persona natural (estudiante), es de anotar, que el ITM tiene los equipos registrados en la cuenta 167002 Equipo de Computación y según el manual de políticas en el numeral 9. Propiedad, planta y equipo 9.2. Reconocimiento 9.2.3 Bienes entregados a terceros:

9.2.3. Bienes entregados a terceros

El ITM deberá registrar en las subcuentas de propiedades, planta y equipo, los bienes muebles e inmuebles que entregue a otras entidades mediante contrato de comodato u otro acto administrativo, si los mismos no

cumplen con los requisitos para ser reconocidos como activo por la entidad que los recibe, el registro se realizará de manera detallada de tal forma que permita la identificación de los bienes objeto de estas entregas. El ITM deberá registrar en las subcuentas de orden deudoras, los bienes muebles e inmuebles que entregue a otras entidades mediante contrato de comodato u otro acto administrativo, si los mismos cumplen con los requisitos para ser reconocidos como activo por la entidad que los recibe; este reconocimiento se realizará de manera detallada de tal forma que permita la identificación objeto de esta entrega. Por tanto, la entidad que recibe los bienes deberá registrarlos en las subcuentas denominadas “de propiedad de terceros” de acuerdo a la respectiva clasificación del bien en los rubros de propiedades, planta y equipo.

Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Para dar cumplimiento a lo anterior, se deberá realizar conjuntamente (comodante y comodatario) y de manera integral juicios profesionales para establecer:

- La esencia económica inherente a la transacción, independiente de su forma legal, la titularidad legal en cabeza del ITM u otras entidades, no se considera como criterio contundente.*
- Identificar el objeto del contrato u acto administrativo, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso.*

Para el efecto se deben analizar situaciones tales como:

- confirmar si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un período que cubra la mayor parte de la vida económica del activo;*
- evaluar el propósito para el cual fue creada la entidad comodatario y la finalidad para la cual se destinan los bienes entregados;*
- establecer cuál es la entidad que obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo;*
- definir cuál es la entidad que tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo;*
- determinar si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo;*
- verificar cuál entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo;*
- adaptaciones y/o mejoras que se requieran para el desarrollo del objeto del contrato y cumplimiento de obligaciones directamente relacionadas con la utilización de los activos, por ejemplo, servicios públicos, impuestos, mantenimiento, seguros, vigilancia, responder por cualquier deterioro que no provenga de la naturaleza o uso legítimo del bien, responder por los daños que los bienes entregados causen a terceros entre otros.*

Por lo anterior, le solicitamos el favor de aclararnos cómo debe ser el registro contable de los Bienes entregados a terceros en las condiciones anteriormente descritas, para realizar la contabilización de forma correcta y ajustada a la normativa”.

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

(...)

ARTICULO 2219. <COMODATO PRECARIO>. El comodato toma el título de precario si el comodante se reserva la facultad de pedir la cosa prestada en cualquier tiempo.

ARTICULO 2220. <OTRAS SITUACIONES DE COMODATO PRECARIO>. Se entiende precario cuando no se presta la cosa para un servicio particular, ni se fija tiempo para su restitución.

Constituye también precaria <sic> la tenencia de una cosa ajena, sin previo contrato y por ignorancia o mera tolerancia del dueño.”

Entre las condiciones indicadas en el documento denominado COMODATO O PRÉSTAMO DE USO, tenemos:

“Primera. Objeto: EL COMODANTE entrega al COMODATARIO y éste recibe, a título de comodato el siguiente bien:

DESCRIPCIÓN DEL EQUIPO					
PLACA	DESCRIPCIÓN	MARCA	MODELO	DISCO, MEMORIA, PROCESADOR	SERIE
5060478	PORTATIL	COMPAQ	610	SSD120 4gb	
ACCESORIOS QUE SE ENTREGAN CON EL EQUIPO					
DESCRIPCIÓN			MARCA	MODELO - SERIE	SISTEMA DE INFORMACIÓN
ADAPTADOR AC			COMPAQ		

Segunda. Uso autorizado: El COMODATARIO podrá utilizar el bien descrito en el punto primero, única y exclusivamente, como herramienta de estudio, quedando en todo caso excluida expresamente la posibilidad de usarlo (sic) como garantía de una obligación.

Tercera. Obligaciones del COMODATARIO: Son las descritas en el artículo 2203 del Código Civil, entre otras, (i) cuidar y mantener el bien recibido en comodato, respondiendo por todo daño o deterioro que sufra, salvo los que se derivan del uso autorizado; (ii) responder por los daños que el bien en comodato pueda causar a terceros; (iii) restituir el bien al COMODANTE, o quien este designe, al finalizar el término pactado, o antes si suceden alguna de estas tres situaciones: 1. Si muere el COMODATARIO, 2. Si sobreviene al COMODANTE una necesidad imprevista y urgente de la cosa, 3. Si termina o desaparece la necesidad que se cubre con el bien.

Cuarta. Duración y perfeccionamiento: Este comodato tiene una vigencia hasta que finalice el periodo académico 2020-01, contados a partir de su firma, fecha en la cual también se hace entrega material del bien objeto de este comodato. El término aquí previsto no es susceptible de prórroga, salvo acuerdo expreso de las partes que conste por escrito con antelación a la fecha de terminación del mismo.

Quinta. Estado de los bienes: En la fecha de firma de este documento, en la cual se entrega el bien, éste se encuentra en perfecto estado y no soporta ningún gravamen que restrinja su uso o la entrega en comodato.

Sexta. Valor de los bienes: A pesar de ser el Comodato gratuito, las partes acuerdan el valor del bien en un millón quinientos mil pesos \$1.500.000, para el caso en que el COMODATARIO incurra en la obligación de pagar al COMODANTE el valor del bien, esto es, que, en caso de incumplimiento de sus obligaciones, que conlleve la destrucción, pérdida o deterioro significativo del bien, debe reconocer al COMODANTE su equivalente en dinero. No obstante, el COMODATARIO, dentro de su deber de conservación, se obliga también a responder por daños menores, en cuyo caso deberá asumir el costo total de reparación y cualquier otro gasto requerido para poner el bien en funcionamiento y en el mismo estado que lo recibió, salvo por el desgaste natural derivado del uso autorizado.

En caso de deterioro, pérdida o destrucción del bien, el COMODATARIO se obliga a dar aviso al COMODANTE dentro de los tres (3) días calendario siguientes, con el fin de que éste adopte las decisiones pertinentes.

Séptima. Mérito ejecutivo: El presente documento presta mérito ejecutivo para hacer exigibles las obligaciones y prestaciones contenidas en él, por ser claras, expresas y en el momento de hacerse exigibles. En consecuencia, las partes acuerdan que una copia autógrafa del mismo constituirá título suficiente para exigir por vía judicial el cumplimiento de las obligaciones dinerarias o de hacer a cargo del COMODATARIO. El COMODATARIO renuncia a cualquier requerimiento judicial o extrajudicial para constituirse en mora. Esta cláusula aplicará igualmente en caso de pérdida o destrucción del bien entregado en comodato, para realizar el cobro del valor de este.

Octava. Cesión: Este contrato se celebra en virtud de la identidad y calidades personales del COMODATARIO, por lo que éste no podrá cederlo, ni comprometer su uso, sin la autorización previa y escrita del COMODANTE”.

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (Subrayado fuera del texto). (...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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).

80. Cuando no exista probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocer 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”.

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

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses”. (...)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso señalar que, en desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las partes involucradas (comodante y comodataria) determinar a partir del juicio profesional de las personas a cuyo cargo se encuentre el proceso contable, la esencia económica subyacente de la

transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos partes 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 parte obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué parte tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué parte asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Ahora bien, atendiendo al clausulado de los contratos que ha celebrado el Instituto Tecnológico Metropolitano-ITM con sus estudiantes, cuyo objeto es la entrega de un bien mueble a título de comodato, el cual señala que los bienes deben ser devueltos al finalizar el periodo académico 2020-01 y que el término del préstamo no es susceptible de prórroga, salvo acuerdo expreso de las partes que conste por escrito con antelación a la fecha de terminación del mismo, dado que se identifica que el Instituto Tecnológico Metropolitano-ITM no pierde el control de los activos, este continuará reconociendo los activos y, por tanto, el hecho únicamente será objeto de revelación en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20211100031121 DEL 28-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las entidades del gobierno Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Proceso a nivel contable que se debe de realizar en el caso en que un activo se haya terminado de depreciar, sin embargo, el bien que para este caso concreto es un edificio, aún sigue funcionando.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Patrimonio de las entidades del gobierno Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Proceso a nivel contable que se debe de realizar en el caso en que un activo se haya terminado de depreciar, sin embargo, el bien que para este caso concreto es un edificio, aún sigue funcionando.

Señor (a)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N°20211400027482 del 22 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Me remito a ustedes con el fin de que se indique el proceso a nivel contable que se debe de realizar en el caso en que un activo se haya terminado de depreciar (su valor en libros es cero y su valor de depreciación corresponde al valor del costo inicial); sin embargo el bien, que para éste caso concreto es un edificio, aún sigue funcionando.

La inquietud es, contablemente que se debe de hacer? 2.El activo se debe de seguir reflejando en los estados financieros? 3.En caso de que se alargue la vida útil del activo, quien debe emitir el concepto? 4. que cuentas contables se deben de usar?”

CONSIDERACIONES

En lo referente al Marco normativo para entidades de gobierno:

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses. (Subrayado fuera de texto). (...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de

trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto. (Subrayado fuera del texto). (...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), así: “Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas”.

El referido CGC también describe la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, así: “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”.

En lo referente al Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público:

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de un periodo contable. (...)

4. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones

en que incurre la empresa para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos. (Subrayado fuera del texto). (...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros. (...)

20. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la empresa. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de Inventarios o la Norma de Activos Intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos. (...)

23. La depreciación se determinará sobre el valor del activo o sus componentes menos el valor residual y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

24. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la empresa podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la empresa considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la empresa estimará dicho valor.

25. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

26. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los

productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados. (...)

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores. (Subrayado fuera del texto). (...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal. Esto se puede presentar cuando se dispone del elemento o cuando no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

5.3. Corrección de errores de periodos anteriores

20. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

21. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

22. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

23. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

24. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

25. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

26. De acuerdo con la Norma de Presentación de Estados Financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo." (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N°139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), así: "Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas."

El referido CGC también describe la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES así: "Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido".

CONCLUSIONES

En caso de que un activo se encuentre totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la entidad de gobierno o empresa no cotizante, significa que ha omitido la aplicación de la norma, en lo relacionado a la revisión anual de la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores; a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad los bienes, cuando aún se encuentran generando beneficios económicos, es decir, que no existe consonancia con lo dispuesto en el Capítulo I. Activos, Numeral 10. Propiedades, planta y equipo de las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos para entidades de gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones; y para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones.

Como consecuencia de lo anterior, la entidad o empresa no cotizante deberá aplicar lo establecido en la norma de correcciones de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de Estados Financieros y revelaciones de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, recalculando la depreciación de este activo, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, para entidades de gobierno afectando al débito la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y al crédito la subcuenta que

corresponda a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES; y para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, debitando la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y acreditando la subcuenta que corresponda a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Al extender la vida útil del activo, la entidad o la empresa cotizante debe aplicar lo dispuesto en la norma de propiedades, planta y equipo: si es una entidad de gobierno debe aplicar lo establecido en los párrafos 22 y 23 del numeral 10.3 Medición posterior de esta norma, y si es una empresa no cotizante aplicará los párrafos 25 y 26 del numeral 10.3 Medición posterior de la misma norma, estos párrafos se mencionaron en los considerandos en cada uno de los marcos normativos.

CONCEPTO No. 20211100033301 DEL 02-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para la corrección de la depreciación de bienes por fallas presentadas en software.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para la corrección de la depreciación de bienes por fallas presentadas en software.

Señora
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400027492 el 22 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta me remito a ustedes, con el fin de consultar, el procedimiento que se debe de seguir en la siguiente situación:

En periodos anteriores, se venia calculando mal la depreciación de los bienes, por fallas en la paralización del software. Adicionalmente, se termino por depreciar unos bienes que en la vida real siguen funcionando.

La inquietud es, cual es el proceso contable que se debe de seguir para nuevamente reflejar los activos en los estados financieros? 2. Que valor se le debe de poner a los bienes? 3. A cuanto tiempo se deben de depreciar? 4. Debe de ser un especialista quien determine la vida útil real del bien? o cualquier funcionario de la entidad lo podría hacer? 5. Cuales cuentas contables debo de usar?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a las Resolución 533 de 2015 y modificadas por la Resolución 218 de 2020, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

(...)

24. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución 414 de 2014 y modificadas por la Resolución 219 de 2020, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.3. Medición posterior

18. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas para los marcos normativos de entidades de gobierno y de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; los elementos de propiedades, planta y equipo con posterioridad a su reconocimiento deben ser medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

La depreciación corresponde a la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio, donde el valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual. Por lo tanto, la estimación de la depreciación está en función de la vida útil, el valor residual y el método de depreciación.

En primer lugar, la vida útil de una propiedad, planta y equipo corresponde al periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. Por lo cual, su estimación se fundamenta en la experiencia que tenga la entidad con activos similares, así como también en la política de gestión de activos definida, lo que podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos.

Así mismo, para determinar la vida útil de un elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta, entre otros, factores como la utilización prevista del activo; el desgaste físico esperado; la obsolescencia técnica o comercial; y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

Por otra parte, el método de depreciación deberá atender al patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio del activo, para lo cual, pueden utilizarse diversos métodos de depreciación, dentro de los que se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación definido se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados o potencia de servicio del activo.

El último factor para la determinación de la depreciación corresponde al valor residual, el cual es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil, que en caso de considerar que, durante la vida útil del activo se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, este valor podrá ser cero.

En consecuencia, es potestad de la entidad o empresa estimar la vida útil, el método de depreciación y el valor residual de los elementos de propiedades, planta y equipo reconocidos en sus estados financieros, dado que atiende a aspectos particulares.

Adicionalmente, es menester manifestar que con posterioridad al reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación deben ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustará para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

Ahora bien, atendiendo a lo señalado por los numerales 4.3. y 5.3 Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de los Marcos Normativos para Entidades de Gobierno y Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, respectivamente, los errores son omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Dentro de estos se incluyen errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos.

Por lo anterior, con respecto a la situación descrita en su consulta, en la cual afirma que por inconvenientes presentados con el software, a unos bienes de propiedad planta y equipo que continúan en funcionamiento, se le ha venido calculando de forma equivocada la depreciación y por lo tanto fueron depreciados en su totalidad; dicha situación corresponde a un error por inadvertencia e inadecuada aplicación de políticas contables, toda vez que se evidencia que no se ha efectuado la revisión anual de la vida útil, método de depreciación y valor residual.

Para corregir el error, la entidad deberá recalcular la depreciación acumulada de los elementos afectados, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente acorde con la realidad económica de los bienes. Para

ello, ajustará el valor de la partida de depreciación acumulada, identificando los mayores valores reconocidos en periodos anteriores, así como los valores reconocidos durante el periodo en que se descubre el error, toda vez que los primeros afectarán el patrimonio en la cuenta de resultados de ejercicios anteriores y los últimos impactarán directamente el resultado del periodo.

Por lo tanto, la entidad debitará el valor de la depreciación erróneamente reconocida mediante un débito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO, por el valor del error por la depreciación reconocida durante el periodo contable corriente en el que se corrige el error; y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si es una entidad de gobierno, o la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si es una empresa que no cotiza en el mercado de valores, y no capta ni administra ahorro del público, por el importe reconocido erróneamente en periodos anteriores por concepto de depreciación acumulada.

En todo caso, de conformidad con lo establecido en los numerales de Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las políticas contables y corrección de errores, se deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

CONCEPTO No. 20211100039931 DEL 08-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Ingreso por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Uso del avalúo catastral para la determinación del costo de reposición

Doctor
LEONIDAS LARA ANAYA
Secretario General
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400029122 el 29 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33 del Decreto 3571 de 2011, se entienden transferidos a título gratuito por ministerio de la ley, todos los bienes muebles e inmuebles, derechos y obligaciones del Ministerio de Vivienda, Ambiente y Desarrollo Territorial, al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, que tengan relación con las funciones establecidas para este Ministerio en las normas legales y en el presente decreto, salvo aquellos que sean necesarios e inherentes a la gestión del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, los cuales serán cedidos a este último a título gratuito.

En este sentido, el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio es titular de bienes inmuebles fiscales que no requiere para el ejercicio de sus funciones, incluidos aquellos provenientes de los procesos liquidatorios de los extintos INSTITUTO DE CRÉDITO TERRITORIAL - ICT e INSTITUTO DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL Y REFORMA URBANA – INURBE.

Posteriormente, la Ley 1955 de 2019 “Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”, en su artículo 276 dispuso que los bienes inmuebles fiscales de propiedad de las entidades públicas del orden nacional de carácter no financiero, que hagan parte de cualquiera de las Ramas del Poder Público que no los requieran para el ejercicio de sus funciones, podrán ser transferidos a título gratuito a las entidades del orden nacional y territorial con el fin de atender necesidades en materia de infraestructura y vivienda.

En virtud del referido artículo 276 de la Ley 1955 de 2019, se requiere la transferencia de los bienes inmuebles fiscales de propiedad del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio a título gratuito a entidades del orden territorial y nacional, con el fin de atender necesidades en materia de infraestructura y vivienda.

El artículo 277 de la Ley 1955 de 2019 faculta al Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio para ceder a título gratuito los bienes inmuebles fiscales de su propiedad que se encuentren ocupados ilegalmente. A su turno, el parágrafo primero del aludido artículo 277 prevé que en los casos en que no sea posible ceder a título gratuito, los inmuebles podrán enajenarse en forma directa a sus ocupantes por el valor catastral.

Luego fue expedida la Ley 2044 de 2020 “Por el (sic) cual se dictan normas para el saneamiento de predios ocupados por asentamientos humanos ilegales y se dictan otras disposiciones”, que en su artículo 9 modifica el artículo 4 de la Ley 1001 de 2005, crea un régimen especial de enajenación directa, que toma como base el valor catastral de los predios, en virtud del cual se permite la enajenación de los bienes inmuebles fiscales ocupados ilegalmente con mejoras que no cuenten con destinación económica habitacional, realizadas por parte de instituciones públicas de tipo educativo, cultural o de salud; y privadas ocupadas por instituciones religiosas, comunales y Organizaciones de acción comunal (OAC) y conexos.

El pasado catorce (14) de enero entró en vigor la Ley 2079 de 2021 “Por la cual se dictan disposiciones en materia de vivienda y hábitat”, la cual señala en su artículo 17:

“ESTIMACIÓN CONTABLE. Para todos los efectos contables, tales como incorporación, egreso y baja, los bienes inmuebles fiscales objeto de transferencia entre entidades y/o cesión gratuita a ocupantes ilegales, de conformidad con lo establecido en la Ley 2044 de 2020, o la norma que lo modifique y demás que reglamenten esta materia, se considerarán como activos de la entidad cedente y se cuantificarán por el valor de su costo de reposición que será siempre el equivalente al valor catastral vigente. En ningún caso se requerirá de avalúos comerciales o estudios de mercado.” (Subrayas fuera de texto original).”

En virtud de lo expuesto, la transferencia de los bienes inmuebles fiscales de propiedad del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio a otras entidades, a que se refiere el artículo 276 de la Ley 1955 de 2019 en virtud del mandato legal en él contenido, se hará en todos los casos a título gratuito.

La transferencia de los bienes inmuebles fiscales de propiedad del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio a ocupantes ilegales a título de cesión, a que se refiere el artículo 277 de la Ley 1955 de 2019 en virtud del mandato legal en él contenido se hará en todos los casos a título gratuito.

La transferencia de los bienes inmuebles fiscales de propiedad del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio a ocupantes ilegales a título de venta, a que se refiere el parágrafo 1 del artículo 277 de la Ley 1955 de 2019 en virtud del mandato legal en él contenido se hará en todos los casos a título oneroso, por el valor catastral.

La transferencia a que hace referencia el artículo 276 aludido y la cesión referida en el artículo 277, constituyen operaciones jurídicas a título gratuito, en las cuales por ende existe la certeza de que el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio no obtendrá ningún ingreso.

La transferencia a título de enajenación onerosa a que hacen referencia el parágrafo 1 del artículo 277 y la Ley 2044 de 2020, por expresa disposición del legislador se hará con base en el avalúo catastral del inmueble, lo

que garantiza que el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio no obtendrá ningún ingreso que supere dicho avalúo.

En consecuencia, dado que la regulación normativa actual en materia contable prevé que para la incorporación en los estados financieros de bienes recibidos sin contraprestación se registren por el valor de mercado del activo recibido o, en ausencia de este, por el costo de reposición y, si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, se incorporen por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso; y que para el reconocimiento de la transferencia o baja de inventarios, se tenga en cuenta el valor en libros inicialmente registrado para determinar el resultado del ejercicio, se consulta:

1. ¿El artículo 17 de la Ley 2079 de 2021 debe ser aplicado por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio en el caso objeto de análisis, tomando el valor catastral como costo de reposición para registrar contablemente los inmuebles referidos tanto en la incorporación como en la transferencia?

2. ¿Existen normas contables internacionales adoptadas por la regulación interna que impidan la aplicación del artículo 17 de la Ley 2079 de 2021 al Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, de tal suerte que los bienes inmuebles objeto de consulta deban ser avaluados comercialmente al momento de la incorporación inicial tal como lo establece el marco normativo?”

CONSIDERACIONES

Ley 2079 de 2021, por medio de la cual se dictan disposiciones en materia de vivienda y hábitat, indica en su artículo 17:

“ARTÍCULO 17°. ESTIMACIÓN CONTABLE. Para todos los efectos contables, tales como incorporación, egreso y baja, los bienes inmuebles fiscales objeto de transferencia entre entidades y/o cesión gratuita a ocupantes ilegales, de conformidad con lo establecido en la Ley 2044 de 2020, o la norma que lo modifique y demás que reglamenten esta materia, se considerarán como activos de la entidad cedente y se cuantificarán por el valor de su costo de reposición que será siempre el equivalente al valor catastral vigente. En ningún caso se requerirá de avalúos comerciales o estudios de mercado.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 0070 de 2011 expedida por la Dirección General del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, por la cual se reglamenta técnicamente la formación catastral, la actualización de la formación catastral y la conservación catastral, indica en su artículo 8 lo siguiente:

“ARTÍCULO 8.- Avalúo catastral. El avalúo catastral consiste en la determinación del valor de los predios, obtenido mediante investigación y análisis estadístico del mercado inmobiliario. El avalúo catastral de cada predio se determinará por la adición de los avalúos parciales practicados independientemente para los terrenos y para las edificaciones en él comprendidos.

(...) PARÁGRAFO 2: El avalúo catastral es el valor asignado a cada predio por la autoridad catastral en los procesos de formación, actualización de la formación y conservación catastral, tomando como referencia los valores del mercado inmobiliario, sin que en ningún caso los supere. Para el efecto, las autoridades catastrales desarrollarán los modelos que reflejen el valor de los predios en el mercado inmobiliario de acuerdo a sus condiciones y características.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en su numeral 6.3.4.4. Costo de reposición, indica:

“6.3.4.4. Costo de reposición

El costo de reposición corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este. 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 futuros 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 mejores descuentos que una entidad que compra vehículos individualmente.

(...) Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros de un activo se realiza 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.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el título 10. Propiedades planta y equipo, del Capítulo I. Activos, y en el título 1. Ingresos de transacciones sin contraprestación del Capítulo IV. Ingresos, establece lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.2. Medición inicial

(...)

Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

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.

(...)

1.3. Transferencias

Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades, 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

(...) 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 la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, la CGN expidió el concepto N° 20202000052591 del 02 de septiembre de 2020, dirigido al doctor Javier Antonio Villarreal, funcionario del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, en respuesta a la consulta radicada bajo el N° 20205500033812 el 23 de julio de 2020, en donde se indica lo siguiente:

“Ahora bien, en cuanto al uso del Avalúo Catastral de los bienes inmuebles, no es competencia de la CGN predefinir si estos valores cumplen las condiciones establecidas en el Marco Conceptual para convertirse en la base de reconocimiento y medición de un inmueble, considerando que pueden presentarse rezagos frente a la dinámica del mercado inmobiliario, o limitaciones por circunstancias de orden operativo o social que implican un distanciamiento de estos, con respecto al comportamiento real del mercado.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, 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, que se basa en un activo alternativo, si este proporciona el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos a un precio más bajo.

Ahora bien, la Resolución 0070 de 2011 expedida por la Dirección General del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, define el avalúo catastral como el valor asignado a cada predio por la autoridad catastral tomando como referencia los valores del mercado inmobiliario, sin que en ningún caso los supere.

Con base en lo anterior y como se indicó en el concepto CGN N°20202000052591, no es competencia de la CGN determinar si el valor catastral de los bienes inmuebles cumplen las condiciones establecidas en el Marco Conceptual para convertirse en la base de reconocimiento y medición de un inmueble, considerando que pueden presentarse rezagos frente a la dinámica del mercado inmobiliario, o limitaciones por circunstancias de orden operativo o social que implican un distanciamiento de estos, con respecto al comportamiento real del mercado, por lo cual la entidad deberá evaluar en cada caso si ese avalúo catastral corresponde a la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante del bien inmueble o los beneficios económicos incorporados a este.

Por otro lado, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica que la medición inicial de un activo de una propiedad, planta y equipo que se ha adquirido en una transacción sin contraprestación, se debe realizar de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. Para este caso en particular, al tratarse de una transferencia no monetaria la incorporación inicial del activo se debe realizar por el valor de mercado del activo recibido, en ausencia de este por el costo de reposición, o en caso de no conocer ninguna de estas mediciones, por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

Dado lo anterior el Marco Normativo para Entidades de Gobierno no impide la aplicación del artículo 17 de la Ley 2079 de 2021 al Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio.

CONCEPTO No. 20211100046571 DEL 21-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de cenizarios adquiridos por el ICBF para ser usados en caso de fallecimiento de un niño que se encuentre bajo la custodia de la entidad

Doctor
LUIS ALBERTO VILLARRUEL LIDUEÑA
Contratista Grupo Gestión de Bienes
Dirección Administrativa
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400032202 el 13 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

El ICBF suscribió un contrato de compraventa de cenizarios el 31/12/2020, en la cláusula primera del contrato se establece que “El vendedor transfiere a título de venta real y efectiva el derecho de dominio, propiedad y posesión de Veintisiete (27) cenizarios” que se encuentran contruidos dentro de los predios del PARQUE CEMENTERIO XXXX, en cada uno de los cuales reposaran a perpetuidad nueve cenizas. Adicionalmente en la cláusula segunda “El vendedor garantiza el uso, goce y disposición a perpetuidad de los cenizarios en tierra objeto del contrato”, y cuyo precio es de veintiocho millones seiscientos setenta y cuatro mil pesos (\$28.674.000).

Adicionalmente mediante correo electrónico el consultante indica que:

“El uso que pretende darle el ICBF es institucional, es decir usarlo para el caso de fallecimiento de algún niño que se encuentre bajo custodia de la entidad.”

CONSIDERACIONES

La Ley 75 de 1968, por la cual se dictan normas sobre filiación y se crea el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, en su artículo 53 indica como fines esenciales de la entidad proveer a la protección del menor y, en general al mejoramiento de la estabilidad y del bienestar de las familias colombianas.

Por otro lado, el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en su numeral 6.1.1. Activos, indica:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.”
(Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el título 10. Propiedades planta y equipo, del Capítulo I. Activos, 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 o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses. (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece que la cuenta 1640-EDIFICACIONES “Representa el valor de las construcciones, tales como edificios, bodegas, locales, oficinas, fábricas y hospitales, entre otros, que se emplean para propósitos administrativos o para la producción de bienes o la prestación de servicios. También incluye las edificaciones de propiedad de terceros y las de uso futuro indeterminado que cumplen la definición de activo.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno los activos se definen como aquellos recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio. Por un lado, el control implica que la entidad tiene, entre otras cosas, derecho a usar un bien para prestar servicios; y en cuanto al potencial de servicio de un activo, el Marco lo define 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.

Para este caso en particular, es importante tener en cuenta que uno de los fines esenciales del ICBF es proveer la protección de los menores, y en ese sentido los cenizarios adquiridos por el Instituto para ser usados en caso de fallecimiento de algún niño que se encuentre bajo su custodia, es un hecho económico que se realiza en cumplimiento de su función de cometido estatal. Esto implica la existencia de potencial de servicio para la entidad, pues contribuye a la consecución de sus objetivos.

Por otro lado, de acuerdo con la cláusula primera del contrato de compraventa, el vendedor transfiere a título de venta real y efectiva el derecho de dominio, propiedad y posesión, es decir, se configura la existencia de control por parte del ICBF sobre tales bienes.

Con lo anterior se concluye que los cenizarios deben reconocerse como un activo, específicamente dentro de la clasificación de propiedades, planta y equipo, por ser un bien tangible empleado por la entidad para la prestación de servicios, que no espera venderse en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarse durante más de 12 meses.

Ahora bien, considerando que los cenizarios se encuentran contruidos dentro de un parque cementerio, su registro contable se debe realizar en la subcuenta 164090-Otras edificaciones de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

CONCEPTO No. 20211100051431 DEL 28-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Ingresos fiscales
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del contrato interadministrativo de operación comercial No. 001 de 2019, firmado entre la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares - CREMIL y la Sociedad Hotelera Tequendama S.A.

Mayor General (RA)
LEONARDO PINTO MORALES
Director General
Caja de Retiro de las Fuerzas Militares - CREMIL
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010034112 el 26 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta radicada con el N° 20200010055232, el 15 de diciembre de 2020, se señala:

“En el presente año (2020) la Contraloría General de la República – CGR realizó auditoria a la CAJA DE RETIRO DE LAS FUERZAS MILITARES - CREMIL, la cual arrojó como resultado el no fenecimiento de la cuenta en la vigencia 2019 a causa del registro contable del Contrato de Operación Comercial 001-2019 firmado entre CREMIL y la SOCIEDAD HOTELERA TEQUENDAMA – SHT. Al cierre de la vigencia, dicho contrato se tenía registrado como un acuerdo conjunto y la auditoria indica que debe registrarse como un acuerdo de concesión. Teniendo en cuenta que desde el punto de vista jurídico, el contrato en mención es un contrato sui generis al tener aspectos tanto del acuerdo de concesión como de acuerdo conjunto, respetuosamente le solicito se conceptúe sobre el debido registro contable que CREMIL debe hacer respecto del Contrato de Operación Comercial 001-2019.”

Mediante comunicación con radicado CGN No. 20201100071741, del 29 de diciembre de 2020, este despacho solicitó información sobre la naturaleza jurídica del contrato, la forma cómo se llevó a cabo la contratación y la intención de esta, además de una descripción sobre quién asume los riesgos asociados a los bienes o si estos son compartidos entre las partes involucradas. Dado que, al ser un contrato innominado que busca entregar la explotación comercial de los bienes listados a la Sociedad Hotelera Tequendama S.A., se requería un contexto más amplio que permitiera dar lineamientos contables que respondieran a la esencia económica del contrato objeto de la consulta.

En respuesta, CREMIL remitió el documento “Información del contrato celebrado entre la Sociedad Hotelera Tequendama y la Caja de Retiro las Fuerzas Militares” vía correo electrónico el 14 de febrero de 2021, del cual se rescata: *“(…) Es necesario precisar que el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 tipificó algunos de los contratos como estatales indicando que estos son todos los actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales o derivados de la autonomía de la voluntad, mencionando en el numeral*

4º el contrato de concesión definiéndolo como aquel que celebran las entidades Estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, 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 destinado 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.

De lo expuesto, podemos concluir que la definición que trae la ley es extensa y compleja. Comprende tres especies de concesión: 1. Concesión del servicio público. 2. Concesión de obra pública y 3. Concesión de bien público. Resaltando con ello que uno de los fines de esta tipificación es el manejo o administración del bien público.

(...) se concluye que jurídica y legalmente sería una equivocación o error indicar que el contrato que suscribe la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares con la Sociedad Hotelera Tequendama corresponde al tipificado en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, pues de acuerdo a las características del mismo establecidas en el clausulado no se cumple con los elementos esenciales ni naturales del contrato, por lo que claramente degenera en otro. No hablamos aquí de manejo de bienes, obras y/o servicios públicos, como tampoco existe un concesionario que asuma los riesgos del éxito o fracaso de su gestión, por ende, no puede asumir el contratista la condición de colaborador o concesionario pues este a su vez no cumple la función de satisfacer una necesidad colectiva que es responsabilidad del Estado. (...)

En términos generales la entrega de los inmuebles por parte de CREMIL para la operación y explotación comercial por parte de la Sociedad Hotelera Tequendama, pretende la inversión de los dineros obtenidos de dicha actividad, en el mantenimiento de los inmuebles y el cumplimiento de los estándares establecidos en las normas de calidad, seguridad y salud en el trabajo y ambientales, para el adecuado funcionamiento de los centros de costos.

De la misma manera del contrato se deriva una obligación de cancelar por parte de la Sociedad Hotelera Tequendama un porcentaje de las utilidades generadas por los centros de costos administrados a la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares y este valor actualmente equivale al 15%.

En resumen se evidencia que la explotación se realiza sobre bienes del estado que prestan un servicio de carácter privado y que las partes tienen una carga de responsabilidades individualizadas.”

Adicionalmente, se llevó a cabo una mesa de trabajo el día 05 de mayo de 2021, por solicitud de la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares, en la cual se amplió el contexto sobre el tratamiento contable efectuado por la entidad de los Contratos de Operación Comercial firmados con la Sociedad Hotelera Tequendama (SHT) por los años 2017 a 2020; se abordó el análisis jurídico efectuado por la entidad; y, se aclaró el alcance de la regulación contable y la base normativa usada para la emisión de los conceptos.

En los compromisos de la mesa de trabajo se solicitó aclaración sobre la cesión del control por parte de CREMIL a la Sociedad Hotelera del Tequendama S.A., para conocer los argumentos que condujeron a definir la existencia de una operación conjunta entre las partes.

En respuesta, la entidad envió la comunicación con radicado No. 20210010034112 el 26 de mayo de 2021, en la cual expresan:

“(…) podemos denotar que el control total de los bienes inmuebles entregados para su administración por parte de la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares a la Sociedad Hotelera Tequendama, se encuentra en cabeza de esta primera, pues responde por el pago de impuestos y registro contable de la propiedad de dichos activos.

(...) define lo que se entiende por operación comercial, siendo esta la actividad ejercida por la Sociedad Hotelera Tequendama como objeto contractual, y a su vez es enfático en el reconocer que la operación comercial es de plena autonomía y responsabilidad del Operador.”

CONSIDERACIONES

El Contrato interadministrativo de operación comercial sobre bienes inmuebles No. 001 de 2019, celebrado entre la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares y la Sociedad Hotelera Tequendama S.A., señala:

“PRIMERA.- OBJETO.- La CAJA entrega al OPERADOR para su operación y explotación comercial y este recibe de aquella con el mismo objeto las siguientes áreas: (RECONTEO DE LAS SIGUIENTES ÁREAS)

1. SUITES TEQUENDAMA / RESIDENCIAS TEQUENDAMA NORTE (HELIPUERTO) UBICADO EN LA CARRERA 10 No. 27-51, DEL PISO 4 AL PISO 28 PARA LA EXPLOTACIÓN COMERCIAL COMO APARTA HOTEL; EL PISO 29 PARA EL ARRENDAMIENTO DE OFICINAS Y EL PISO 30 COMO SALONES PARA EVENTOS. EL HELIPUERTO PODRÁ SER COMERCIALIZADO PARA LA GRABACIÓN DE PROGRAMAS Y COMERCIALES SIN QUE DESNATURALICE LA FUNCIÓN PRINCIPAL DEL MISMO COMO HELIPUERTO MILITAR. (...)

2.- EL PARQUEADERO TEQUENDAMA CUENTA CON UN ÁREA TOTAL DE 649.36 M2 PARA LA EXPLOTACIÓN COMERCIAL COMO PARQUEADERO QUE PERMITE EL ESTACIONAMIENTO DE 628 CUPOS DE PARQUEO PARA VEHÍCULOS Y 196 PARA MOTOCICLETAS.

1ER SOTANO: CENTRO DE ACOPIO, OFICINAS Y ALOJAMIENTO DE LA POLICIA MILITAR, ESPACIO PARQUEADERO POR ACCESO A BODEGA, BAÑOS PÚBLICOS DE RTN, OFICINA DE PARQUEADERO Y SERVITECA.

2DO. SOTANO: BODEGA EN MURO DE CONTENSIÓN PARTE ORIENTAL, ESPACIO ACOPIO DE LLANTAS, CENTRO DE ACOPIO AL LADO DE LA SUBESTACIÓN ELÉCTRICA, A SU ESPALDA UNA BODEGA) (Sic) + TANQUE 114.95 M2. (...)

3.- LOCALES 106 A Y 107 DEL EDIFICIO REIDENCIAS (Sic) TEQUENDAMA SUR, CUENTAN CON UN ÁREA TOTAL DE 983 M2 (CAFÉ VIENES, ESPACIO PASILLO Y RESTAURANTE EL VIRREY), UBICADOS EN LA CARRERA 10 No. 26.71 DEL CENTRO INTERNACIONAL TEQUENDAMA DE BOGOTÁ, PARA LA COMERCIALIZACIÓN DE ALIMENTOS Y BEBIDAS COMO CAFETERÍA Y RESTAURANTE BAR. (...)

SEGUNDA.- VALOR Y FORMA DE PAGO.- Por su naturaleza el presente contrato Interadministrativo de Operación Comercial no tiene un valor determinado, sin embargo las partes acuerdan que de la utilidad neta antes de impuestos resultante de la operación comercial del inmueble y elementos entregados para tal fin y que constituyen el objeto contractual, EL OPERADOR se obliga a reconocer y pagar a favor de LA CAJA una suma mensual del 15% de las utilidades de los centros de costos; restaurante el Virrey, café Vienes, RTN, piso 30, parqueadero y demás centros de costo que implique operación comercial no mencionados aquí pero en las áreas entregadas para la explotación comercial.

PARÁGRAFO PRIMERO: Para tal efecto EL OPERADOR deberá enviar y radicar en la CAJA el listado de los centros de costo individualizados a nombre del Supervisor del contrato con el fin de generar la factura de pago. (...)

PARÁGRAFO CUARTO: Por tratarse de un contrato estatal las partes mantendrán la igualdad o equivalencia entre los derechos y las obligaciones. Si dicha igualdad o equivalencia se rompe por causas no imputables de quien resulte afectado, las partes adoptarán en el menor tiempo posible las medidas necesarias para su restablecimiento. Las partes actuarán de tal modo que por causas imputables a ellas no sobrevengan una

mayor onerosidad en el cumplimiento de las obligaciones a su cargo. Con este fin en el menor tiempo posible, se deberán corregir los desajustes que pudieren presentarse y acordaran los mecanismos y procedimientos pertinentes para recaver o solucionar rápida y eficazmente las diferencias o situaciones litigiosas que pudieren presentarse.

PARÁGRAFO QUINTO: En caso de presentarse pérdidas en cualquiera de las vigencias mensuales, estas se amortizarán contra las utilidades del mes siguiente.

TERCERA.- DURACIÓN DEL CONTRATO.- VIGENCIA: El término de duración del presente contrato será de Cinco años contados desde el primero (1°.) de enero de 2019 hasta el 31 de diciembre de 2023, previo perfeccionamiento del mismo. (...)

CUARTA.- DESTINACIÓN.- Los inmuebles que LA CAJA entrega al OPERADOR para su explotación y operación comercial serán destinados para tal fin y de acuerdo al inventario de bienes y uso actual que se viene dando a cada una de las áreas. En el caso de los cupos de parqueo, será destinado principalmente para la prestación del servicio de parqueadero de vehículos automotores. En el caso de la operación comercial de la Torre Norte el OPERADOR se obliga a la prestación de servicios de alojamiento, venta de alimentos y bebidas, celebración de eventos, reuniones, así como de los servicios complementarios.

Parágrafo primero: El OPERADOR se obliga a no cambiar su destinación, a no cederlo, ni subarrendarlo, ni guardar en él o permitir que se guarden sustancias explosivas o perjudiciales que afecten la seguridad del área o la salubridad del ambiente, sin el previo visto bueno del Supervisor de este contrato. En caso de que cualquiera de los ocupantes de los inmuebles sufra enfermedad infecto-contagiosa, serán por cuenta del operador, todos los gastos de desinfección de estas áreas y aquellas en las que extienda de propiedad de LA CAJA. (...)

QUINTA.- ESTADO DE LOS INMUEBLES Y DEL INVENTARIO.- (...) PARÁGRAFO: El mantenimiento, reparación y reposición de los elementos de lencería, mobiliario, aparatos electrónicos y demás entregados en el inventario junto con el inmueble para su operación comercial estará a cargo de el (Sic) OPERADOR como parte de la misma operación y la CAJA aceptará las devoluciones de los elementos fuera de uso por lo menos dos (2) veces al año con el fin de que el OPERADOR pueda proceder a la reposición. En el evento que por el deterioro natural sean necesario dar de baja de los inventarios cualquier elemento, se deberá coordinar con la CAJA, informando por escrito su devolución.

SEXTA.- OBRAS, MEJORAS Y REPARACIONES.- Las obras de adecuación que se realicen para la explotación económica de los inmuebles, así como las mejoras y reparaciones locativas de los mismos, correrán por cuenta del OPERADOR, de acuerdo a su presupuesto de inversión y mantenimiento mayor con cargo a la utilidad operacional de la explotación económica de las áreas entregadas. De igual forma se obliga a realizar las reparaciones locativas que se causen a terceros y a responder por el daño o deterioro de bienes muebles. De acuerdo a las inversiones o adecuaciones que realice el operador, deberá actualizarse el inventario inicial y estas se deberán mantener y entregar al momento de la restitución dado que harán parte integral del nuevo inventario por lo que el inmueble deberá ser restituido en dichas condiciones. (...)

SÉPTIMA.- SERVICIOS PÚBLICOS.- Los servicios públicos que genere el presente contrato serán asumidos por el OPERADOR en cuanto se produzcan por la explotación económica de las áreas entregadas y cancelados directamente a la empresa prestadora del servicio así:

PARÁGRAFO PRIMERO: En cuanto al servicio de agua del Edificio Residencias Tequendama Norte el OPERADOR pagará el 80% tal y como se viene realizando en mecanismo operacional y administrativo y la CAJA pagará el 20% restante, de la cuenta interna 4949160 de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá, teniendo en cuenta que la CAJA es la propietaria de la parte comercial de los tres (3) pisos del edificio RTN y el Hotel es el OPERADOR del piso 4 al 33. El servicio de energía de la Torre Norte y su factura será asumido en su totalidad por el OPERADOR. (...)

DÉCIMA TERCERA- OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES:

OBLIGACIONES DE EL (Sic) OPERADOR:

- 1) Operar los inmuebles de conformidad con lo preceptuado en la normatividad Colombiana para esta clase de establecimientos de comercio, quedando a su cargo el trámite y expedición de los registros y permisos necesarios para su funcionamiento y el acatamiento de las normas que rigen su operación, en especial debida aplicación de las políticas para combatir la Explotación Sexual y Comercial de Niñas, Niñas (Sic) y Adolescentes -ESCNNA-.
 - 2) Operar el parqueadero en estricta observancia de la normatividad legal que rige esta clase de actividad comercial, por lo que es su competencia realizar todos los trámites conducentes e implementar para ello un sistema idóneo y adecuado de seguridad con tecnología de punta, cámaras, circuito cerrado de televisión, sistema de control electrónico antirrobo de acceso y salida de vehículos.
 - 3) Operar la cafetería y el restaurante en estricta observancia de la normatividad legal que rige esta clase de actividades comerciales, por lo que es su competencia realizar todos los trámites conducentes.
 - 4) Reconocer y pagar a favor de la CAJA la participación de qué trata la cláusula segunda del presente contrato, en las circunstancias de tiempo, modo y lugar aquí pactado. (...)
 - 7) Pagar la totalidad de la carga tributaria, impuestos directos e indirectos que se generen por la explotación económica y comercial de las áreas entregadas por el presente contrato y en desarrollo de su actividad.
 - 8) Realizar los planes de inversión y mantenimiento mayor que requiera la explotación de la operación comercial.
 - 9) Entregar las áreas cedidas en explotación comercial al finalizar el contrato y de acuerdo al inventario. (...)
- OBLIGACIONES POR PARTE DE LA CAJA:**

- 1) Entregar al OPERADOR los inmuebles objeto de la explotación económica y comercial descrita en el objeto del contrato, junto con el inventario anexo que hace parte integral del mismo.

2) Entregar y mantener actualizado el listado de cupos de parqueo de funcionarios y personas de la CAJA y hacer buen uso de los mismos.

3) La CAJA pagará el impuesto predial, el seguro todo riesgo daños materiales de sus inmuebles, el servicio de vigilancia perimetral del Centro Internacional Tequendama y los servicios públicos que se deriven de la ejecución del contrato.

4) Prestar toda su colaboración para que los funcionarios de mantenimiento de el (Sic) OPERADOR o los que esta designe puedan realizar labores de mantenimiento o reparaciones que se presenten en los inmuebles o cause daños a otros aledaños.

5) En todo caso y teniendo en cuenta las condiciones del presente contrato, la CAJA Conservará el Control sobre los activos que entrega en Operación por el término de ejecución del Contrato y por lo tanto continuará registrando en sus estados financieros la propiedad de estos activos. (...)

DÉCIMA SEXTA – SUPERVISIÓN: La supervisión del presente contrato, por parte de la CAJA, será ejercida por El Subdirector Administrativo o quien haga sus veces, quien además será el competente para conocer y coordinar con el OPERADOR todo lo relacionado con el normal desarrollo del mismo, quedando facultado para resolver las cuestiones sobrevinientes y suscribir las certificaciones a que hubiere lugar. Por parte del OPERADOR la supervisión será ejercida por la persona que sea designada para tal evento, quien deberá dar cumplimiento de las obligaciones a que se refiere las normas correspondientes. (...)

PARAGRAFO SEGUNDO: Para todos los efectos de control y supervisión de la ejecución del presente contrato, sobre aspectos técnicos, económicos, financieros, tecnológicos Y jurídicos, los supervisores del contrato deberán presentar semestralmente un informe en tal sentido a los representantes legales de cada una de las partes contratantes.”

El Modificadorio No. 2 al Contrato de Operación Comercial, menciona:

“PRIMERO: El PARÁGRAFO SEXTO de la cláusula PRIMERA – OBJETO quedará así:

PARÁGRAFO SEXTO: Operación Comercial: Se entenderá por Operación Comercial las operaciones que debe desarrollar el OPERADOR sobre los inmuebles entregados por CREMIL en su condición de propietario, con el fin de que esté (Sic) desarrolle las funciones básicas propias de administración, conservación, mantenimiento, adecuación, etc., para operar y mantener en funcionamiento los inmuebles convertidos en centros de costos, bajo su total autonomía y responsabilidad. Todo esto de acuerdo a las obligaciones del operador. (...)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“7. ACUERDOS CONJUNTOS

1. Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

2. La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.

7.1. Operación conjunta

3. Una operación conjunta es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto tienen derechos respecto de los activos y responsabilidades frente a los pasivos relacionados con el acuerdo. Cada una de las partes se denomina operador conjunto.

4. Las operaciones conjuntas no implican el establecimiento de una entidad, sino el uso de activos y otros recursos de las entidades. Cada entidad participante usa sus activos para el desarrollo de la operación; incurre en gastos, costos y pasivos; y obtiene recursos de crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos y costos en los que se incurra se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

5. En consecuencia, la entidad que actúa como operador conjunto reconocerá sus activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, en relación con su participación en la operación conjunta, así como su participación en los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos, originados en la operación conjunta. Para efectos de la medición y revelación, se seguirán los criterios definidos en las normas aplicables. (...)

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. (...)

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. (...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

Sobre el reconocimiento de propiedades, planta y equipo y propiedades de inversión, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, precisa:

“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 o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses. (...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades de inversión los activos representados en terrenos y edificaciones que se tengan con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas, en condiciones de mercado.”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, para que se configure una operación conjunta, las partes involucradas en el contrato deben mantener control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieran el consentimiento unánime de estas, además de unir fuerzas, conocimientos y recursos para llevar a cabo actividades que generen beneficios económicos para las partes. Mientras que, en un acuerdo de concesión es la entidad concedente la que mantiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos.

La Norma de acuerdos de concesión del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, define un acuerdo de concesión como un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión, 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. Dicha norma, también considera como acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

Ahora bien, con fundamento en el análisis de las características del contrato interadministrativo de operación comercial, donde la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares - CREMIL entrega bienes inmuebles a la Sociedad Hotelera del Tequendama S.A. para su operación y explotación comercial, es preciso indicar que CREMIL conserva el control sobre los activos y, a cambio, le cede el derecho a recaudar los ingresos por la explotación comercial. Además, es CREMIL quien debe garantizar que los bienes se utilicen para el fin previsto, sin que el operador los cambie a su juicio y sin autorización alguna.

Sobre la operación comercial, el Modificadorio No. 2 del contrato aclara que, la cesión de la operación se efectúa con el fin de que la Sociedad Hotelera del Tequendama S.A. desarrolle las funciones básicas propias de administración, conservación, mantenimiento, adecuación, entre otras, para operar y mantener en funcionamiento de los inmuebles, bajo su total autonomía y responsabilidad. Por consiguiente, el control de los activos lo mantiene CREMIL, toda vez que este no lo comparte ni cede a la Sociedad Hotelera del Tequendama S.A., por lo que es incorrecto afirmar que existe un control compartido.

Así las cosas, aunque el contrato interadministrativo de operación comercial sobre bienes inmuebles N° 001 de 2019 no se encuentra tipificado como un contrato de concesión, para efectos contables, se asimila a un acuerdo de concesión, razón por la cual el procedimiento que debe aplicar CREMIL para el reconocimiento de los hechos que surgen del mismo, corresponde al siguiente:

a. Reconocimiento de los bienes inmuebles entregados a la Sociedad Hotelera del Tequendama S.A.

CREMIL reclasificará los bienes inmuebles por su valor en libros a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN, según la naturaleza de los activos, y atenderá los

lineamientos establecidos en la Norma de propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Los bienes objeto del contrato no se clasificarán como propiedades de inversión, toda vez que, estos no se tienen con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas, en condiciones de mercado.

b. Reconocimiento de los ingresos y gastos asociados a la operación y mantenimiento de los bienes

Los ingresos por la explotación de los bienes inmuebles, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por CREMIL 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.

En este sentido, el derecho equivalente al 15% de la utilidad de la neta antes de impuestos resultante de la operación comercial del inmueble será registrado por CREMIL mediante un débito en la subcuenta 131145-Derechos de explotación no relacionados con la infraestructura de transporte de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411059-Derechos de explotación no relacionados con la infraestructura de transporte de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por su parte, la Sociedad Hotelera del Tequendama S.A. reconocerá el 15% de la utilidad de la neta antes de impuestos resultante de la operación comercial del inmueble como un costo mediante un débito en la subcuenta 769002-Generales de la cuenta 7690-OTROS SERVICIOS DE HOTELERÍA Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

En consecuencia, frente al tratamiento contable del convenio interadministrativo, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico. En este orden de ideas, se precisa que el procedimiento para el registro contable de los hechos económicos que surgen del convenio, es de origen y efecto meramente contable, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, pero la esencia jurídica 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.

CONCEPTO No. 20211100051721 DEL 29-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros pasivos Ingreso por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de un bien inmueble recibido sin contraprestación que está sujeto a condición resolutoria

Doctora
MARÍA HELENA MALAGÓN CHÁVEZ
Profesional Universitario Grado 2
Gerencia Departamental Colegiada de Boyacá
Contraloría General de la República
Tunja, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N° 20210010031882 el 11 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el marco de Auditoría Financiera que se viene adelantando por parte de la Contraloría General de la República, quisiera saber si es apropiado que un inmueble, respecto al cual se incumplió (sic) condición resolutoria, continúe registrado como activo y cuál sería el documento fuente idóneo a tenerse en cuenta, agradecería orientación al respecto”.

Mediante llamada telefónica realizada el 28 de mayo de 2021 la consultante aclara que la Gobernación de Boyacá le cedió a título gratuito un bien inmueble al SENA Regional de Boyacá, con la condición de que iniciara la ejecución del proyecto de inversión para la construcción de la Sede de formación y funcionamiento en el Municipio de Tunja, antes de los dieciocho (18) meses contados a partir de la fecha de la cesión, y que en caso de no cumplirse dicho plazo el Departamento de Boyacá recuperaría el bien inmueble.

De acuerdo con el comprobante de contabilidad enviado a la CGN por medio de correo electrónico el 03 de junio de 2021, el SENA Regional de Boyacá efectuó el siguiente registro contable cuando recibió el terreno: Acreditó la subcuenta 160501-Urbano correspondiente a la cuenta 1605-TERRENOS y debitó la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONSIDERACIONES

La ordenanza N° 011 del 20 de mayo de 2019 “POR LA CUAL SE AUTORIZA AL GOBERNADOR DE BOYACÁ A CEDER UN ÁREA PARCIAL DE UN BIEN INMUEBLE DE MAYOR EXTENSIÓN DE PROPIEDAD DEL DEPARTAMENTO DE BOYACÁ CON DESTINO AL SERVICIO NACIONAL DE APRENDIZAJE - SENA Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES” expresa:

“LA HONORABLE ASAMBLEA DEL DEPARTAMENTO DE BOYACÁ En uso de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial las conferidas por los numeral 9 y 12 del artículo 300 de la Constitución Política y los artículos 60 y 62 del Decreto 1222 de 1986 y demás normatividad vigente, ordena:

ARTÍCULO 1. OBJETO. Autorizar al Gobernador de Boyacá para que, con sujeción a las normas vigentes, ceda a título gratuito a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje -SENA-, un área parcial de 56.542 metros cuadrados, del bien inmueble de mayor extensión denominado "EL CURUBAL", propiedad del departamento de Boyacá, en los términos de la presente ordenanza.

ARTÍCULO 2. IDENTIFICACIÓN. El área parcial a ceder es de 56.542 metros cuadrados de que trata el artículo anterior.(...)

ARTÍCULO 3. DESTINACIÓN. El bien inmueble que se procederá a ceder mediante la presente autorización, será destinado exclusivamente para la construcción de la Sede de formación y funcionamiento del Servicio Nacional de Aprendizaje - SENA.

PARÁGRAFO. El referido inmueble no podrá ser enajenado, ni utilizado con destinación distinta a la contemplada en el presente artículo; en caso contrario el Departamento de Boyacá deberá iniciar todas las acciones legales con el fin de recuperar el derecho real de dominio.

ARTÍCULO 4. DURACIÓN. El Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA, deberá iniciar la ejecución del proyecto de inversión para la construcción de la Sede de formación y funcionamiento en el Municipio de Tunja, antes de los dieciocho (18) meses contados a partir de la fecha de la cesión de que trata la presente Ordenanza.

PARÁGRAFO. En caso de no cumplirse el plazo mínimo contemplado en el presente artículo el Departamento de Boyacá deberá iniciar todas las acciones legales con el fin de recuperar el derecho real de dominio del bien inmueble objeto de la cesión.

ARTÍCULO 5. INFORMES. El Gobierno de Boyacá, en conjunto con el Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA-, deberá presentar un informe anual detallado, referido a la utilización de las atribuciones que se confieren mediante la presente Ordenanza y/o al avance en la Construcción de la sede de Formación y Funcionamiento del SENA de Tunja.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, los artículos 1º y 2º de la Resolución 078 del 20 de mayo de 2019 “Por la cual se Transfiere a Título Gratuito un Bien Inmueble de Propiedad del Departamento de Boyacá con Destino al Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA y se Dictan Otras Disposiciones”, establecen:

“ARTÍCULO 1. Transferir a título gratuito a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje SENA NIT 899999034-1, un inmueble denominado LOTE NÚMERO 2 “SENA”, ubicado en la Vereda Pírgua de la Ciudad de Tunja Boyacá identificado con el folio de matrícula inmobiliaria N°070-233447 de la Oficina de Registro e Instrumentos Públicos de la Ciudad de Tunja, con un área de 56.542 metros cuadrados.

ARTÍCULO 2. DESTINACIÓN DEL INMUEBLE Y CONDICIÓN RESOLUTORIA. El inmueble objeto de cesión descrito en el artículo anterior se destinará única y exclusivamente para la construcción de la sede del Servicio Nacional de Aprendizaje SENA. En los términos establecidos en la ordenanza N°011 del 20 de mayo de 2019, en caso que no se dé cumplimiento a la destinación prevista, la titularidad del inmueble objeto de la cesión revertirá al Departamento de Boyacá.

Parágrafo: De conformidad con lo prescrito por el artículo 4 de la ordenanza N°011 del 20 de mayo de 2019, el Servicio Nacional de Aprendizaje SENA, deberá dar inicio a las obras de construcción de la sede para lo cual se le cede a título gratuito el inmueble LOTE NÚMERO 2 “SENA” objeto de esta Resolución, antes de los dieciocho (18) meses contados a partir de la expedición del presente acto administrativo. En caso contrario, el dominio sobre el inmueble revertirá al Departamento de Boyacá.” (Subrayado fuera de texto)

Los numerales 6.1.1. Activos y 6.2.1. Reconocimiento de activos, correspondientes al Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 167 de 2020, señala:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de Hechos Económicos para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

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)

La Norma de proceso contable y sistema documental contable, expedida por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 525 de 2016, actualizada según lo dispuesto en Resolución 625 de 2018, expresa:

“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.

(...)

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.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas así:

1605-TERRENOS: “Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agropecuaria. También incluye los terrenos de propiedad de terceros y los de uso futuro indeterminado que cumplan con la definición de activo.”

2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS: “Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación por conceptos como, entre otros, recursos que recibe una entidad de otras entidades públicas. Dichos ingresos estarán sujetos a condiciones cuando se requiera que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y se establezca que si esto no ocurre, los mismos se deban devolver a la entidad que los transfirió.

Por otro lado, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para evaluar si existe o no control sobre los recursos, se deben tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso a los recursos o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que los recursos se usen para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados de los recursos.

Cabe destacar que, si bien en algunas circunstancias el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, por lo que no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Ahora bien, en el caso concreto se tiene que el Departamento de Boyacá cedió a título gratuito al SENA Regional de Boyacá un bien inmueble para que este construyera la sede de formación y funcionamiento en Tunja-Boyacá, con la condición de que iniciara la ejecución del proyecto de inversión para la construcción de la Sede antes de los dieciocho meses contados a partir de la fecha de la cesión del bien, so pena de tener que revertir el dominio sobre el inmueble al Departamento de Boyacá. Por lo anterior, al existir una condición que

le impone al SENA, como la entidad receptora del inmueble, una obligación de usar el bien en las condiciones definidas por el ente territorial, el hecho económico corresponde a una transferencia sometida a condición.

Así las cosas, este hecho económico debió reconocerse, una vez el SENA Regional de Boyacá tuviera el control del activo, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, la cual se reduciría en el momento en que la entidad receptora del bien cumpliera las condiciones asociadas a su uso o destinación, reconociendo el ingreso en el resultado del periodo mediante el registro en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

En virtud de lo anterior, el reconocimiento del terreno realizado por parte del SENA afectando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, corresponde a un error contable que debe corregirse conforme a lo dispuesto en el numeral 4.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Para este efecto, se deberá reclasificar el saldo de dicha subcuenta y cuenta en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas correspondiente a la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Adicionalmente, el SENA deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, aplicando lo establecido en el numeral

4.3. Corrección de errores de periodos anteriores de la Norma en mención.

Ahora bien, dado que en la consulta se manifiesta que a la fecha ya se incumplió la condición establecida, en el momento en que se haga efectivo el reintegro del terreno al Departamento de Boyacá y se verifique que el SENA ya no tiene el control sobre el predio, se procederá a efectuar la baja en cuentas del activo registrando un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, un crédito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 1605-TERRENOS y un débito en la subcuenta 169501-Terrenos de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si existiera deterioro acumulado. En caso de existir una diferencia, esta se reconocerá en el resultado del periodo.

En lo concerniente al documento fuente idóneo, la entidad debe tener en cuenta que 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 y además, 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, es decir, que la entidad debe decidir qué documento fuente idóneo utiliza en este caso, de acuerdo a lo mencionado y teniendo en cuenta la norma de Proceso contable y sistema documental contable descrita en los considerandos.

CONCEPTO No. 20211100057941 DEL 15-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Ingreso por transferencias y subvenciones Gasto por transferencias y subvenciones Cuentas de orden deudoras – Deudoras de control Cuentas de orden deudoras – Deudoras por contra Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los contratos especial con Empresas de Servicios Públicos privadas (ESP) y de los convenios administrativos con municipios que se planean realizar por parte de IPSE y Minenergía para la Administración, Operación y Mantenimiento (AOM) de bienes eléctricos, en virtud del Artículo 39 de la Ley 142 de 1994.

Doctor

EDWIN GIOVANNY RODRÍGUEZ GUZMÁN

Coordinador de Recursos Financieros

Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones Energéticas para las Zonas No Interconectadas (IPSE)

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010035082, el 02 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“Con el presente se solicita amablemente emitir concepto sobre el registro que se debe realizar frente a los contratos especial de AOM a ESP y convenio administrativo con Ente Territorial que se plantea realizar por parte de las entidades aportantes IPSE y MINENERGÍA (en adelante las Entidades) a un contratista ESP para transferir bienes eléctricos a una empresa privada y convenio Interadministrativo para entrega de bienes eléctricos a un Ente Territorial, en virtud del Artículo 39 de la Ley 142 de 1994.

Para un mayor análisis por parte de la Contaduría, se remite copia de las dos minutas, del contrato especial de aporte AOM y convenio interadministrativo que se trabaja en conjunto de parte de las dos entidades. Se precisa que, en los dos casos, la supervisión estará a cargo de las dos entidades IPSE y Ministerio.

Sobre el particular se realizó el pasado 13 de mayo de 2021, una mesa de trabajo en donde participamos los contadores y asesores tanto del IPSE, Minenergía y de Contaduría, en donde la recomendación de los asesores de la Contaduría fue dar alcance mediante la solicitud de este concepto por la complejidad del tema, a la Subcontaduría General y de Investigación.

Este contrato especial de AOM se ha analizado al interior del IPSE asimilable a un contrato de comodato, con la transferencia de bienes afectos a la prestación del servicio de energía, a la cual le aplica una normativa especial debido a que los contratistas potenciales serán empresas E.S.Ps. de naturaleza pública o privada, de las localidades de las zonas no interconectadas, donde fueron instaladas las soluciones fotovoltaicas en cumplimiento de los contratos interadministrativos Fazni, suscritos desde el 2017.

Analizando el clausulado del contrato y convenio, tenemos los siguientes criterios:

El objeto es “Transferir por parte de la Nación – Ministerio de Minas y Energía y del Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones Energéticas para las Zonas no Interconectadas IPSE, a XXXXX S.A. E.S.P/Ente Territorial., el uso y goce de los bienes constitutivos de las unidades fotovoltaicas relacionados en el Anexo No. 01 para la prestación del servicio público de energía eléctrica”.

Dentro de las obligaciones de las entidades contratantes, se tienen:

1.Transferir a título gratuito el uso y goce de los bienes relacionados en el Anexo No. 01 y 02 del presente contrato, para el efecto se tendrá como formalización de la entrega, el “ACTA DE RECIBO Y ENTREGA DE INFRAESTRUCTURA ENERGÉTICA” suscrita por las partes.

2.Supervisar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Contrato. Entre otras dieciocho en total.

Las obligaciones del contratista (49 en total) son:

1.Prestar la dirección y asistencia técnica requerida para la debida ejecución del objeto contractual del presente Contrato.

2.Recibir en aporte para uso y goce, los activos indicados en el Anexo No. 1 del presente contrato hasta la terminación del plazo del Contrato, en los términos y condiciones establecidos en el presente Contrato. Para el efecto se tendrá como formalización de la entrega, el “ACTA DE RECIBO Y ENTREGA DE INFRAESTRUCTURA ENERGÉTICA” suscrita por las partes.

3.Realizar las actividades de Administración, Operación y Mantenimiento, en adelante AOM, y efectuar la reposición de los activos aportados en caso de que sea necesario, en relación con la infraestructura detallada en el Anexo No. 1.

4.Utilizar los activos descritos en el Anexo No. 1 únicamente para la prestación del servicio público de energía eléctrica.

5.Realizar la entrega a satisfacción a LAS ENTIDADES y devolución de la infraestructura una vez finalice el plazo establecido en el contrato; entre otros según minuta anexa

49.Para efectos de que el Ministerio pueda dar cumplimiento a la normatividad contable para la medición y revelación de los activos entregados en sus estados financieros, el contratista deberá remitir la siguiente información: a) trimestralmente, una relación de los bienes que deban ser dados de baja, así como los soportes que acrediten que el activo ha sido reemplazado de ser el caso para determinar el valor de la reposición en los eventos en los cuales lo activos siguen siendo de titularidad de la Nación – MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA; b) Anualmente reportar diligenciada la matriz de indicadores de deterioro de valor para los activos entregados en la fecha que el Ministerio lo solicite; c) Cuando el Ministerio realice revisión de estimaciones, el ente territorial deberá reportar información que permita definir si el Ministerio debe realizar cambios en vidas útiles, costos por desmantelamiento o valor residual.

Conociendo los términos del contratos y convenio a la luz de la normativa Res. 533 de 2015 y sus modificaciones y desde el punto de vista del control ejercido sobre los bienes, el IPSE analiza que el control de los activos será ejercido por el

contratista (ente público o privado) a quien se le transferirán los mismos y la titularidad de bienes transferidos continúa siendo de las Entidades, así como la supervisión del cumplimiento de los términos contractuales.

Los bienes que se transferirán están actualmente registrados por las Entidades, en su propiedad, planta y equipo y están siendo objeto de la depreciación mensual de acuerdo a la vida útil estimada en Manual de Políticas contables; igualmente se debe tener en cuenta según norma internacional que “un activo corresponde a los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener valor del recurso pueda medirse fiablemente”. Sobre el particular se consulta:

- 1. Cuentas contables que se deben afectar con los bienes transferidos por parte de las Entidades, al ente territorial.*
- 2. Cuentas contables que se deben afectar con los bienes transferidos por parte de las Entidades, a la empresa ESP privada.*
- 3. Cuentas contables que debe afectar en el ente territorial a quien se le transfieren los bienes.*
- 4. Recomendaciones de registro en el ente privado, considerando que los bienes afectos al servicio, el contratista, según lo establece el numeral 27. no podrá bajo ninguna circunstancia cobrar, ni recaudar recursos que busquen la remuneración de la inversión sobre los Activos cuyo uso y goce se transfieren en virtud del presente Contrato. Se precisa que la remuneración del AOM solo será vía subsidios.*
- 5. Consideraciones generales que la Contaduría recomiende sobre el registro de estimaciones para efectos de la medición y revelación de los bienes transferidos que afectan el estado de los mismos, descrita en la cláusula 49”.*

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 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;
- (...)
- u) Las demás que le asigne la ley.” (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la regulación contable pública, el numeral 6.1.1. Activos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y actualizado por la Resolución 167 de 2020, señala:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad". (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el numeral 1.3. Transferencias de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

"1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

(...)

15. 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)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe el grupo 54-

TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES, así: "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."

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es necesario precisar que, de acuerdo con los preceptos establecidos desde la Constitución Política de Colombia, materializados en la Ley 298 de 1996, la CGN es la entidad rectora responsable de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad que deben regir en el país para las entidades y empresas del sector público. Por lo tanto, el presente concepto desarrolla únicamente el tratamiento contable de los hechos económicos descritos en la consulta para las entidades que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), más no para las empresas del sector privado, puesto que esto desbordaría las competencias de esta entidad reguladora.

Una vez efectuada la anterior precisión, de conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que corresponde a las partes que intervienen en el contrato o convenio, según corresponda, apoyarse en juicios profesionales que aborden integralmente los elementos de la definición de activo establecida en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno.

Así lo anterior, el Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones Energéticas para las Zonas No Interconectadas (IPSE) y el Ministerio de Minas y Energía (Minenergía) desincorporarán de su situación financiera los bienes entregados a los municipios o Empresas de Servicios Públicos (ESP), si el periodo de los contratos o convenios cubre la mayor parte de la vida económica de los activos, y si ambas partes han determinado que el municipio o la ESP privada que corresponda controla los activos porque puede, entre otros, decidir la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos, obtener sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos, prohibir a terceros el acceso a tales beneficios o potencial de servicios y asumir sustancialmente los riesgos inherentes a los activos.

En ese sentido, si los bienes entregados cumplen con las condiciones para su reconocimiento como activos por parte de los municipios o las ESP privadas que correspondan, con independencia de la titularidad jurídica, serán desincorporados de la situación financiera del IPSE y del Minenergía, siempre que por parte de estas entidades no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, dado que serán consumidos de forma sustancial por los municipios o empresas receptoras.

Así las cosas, cuando corresponda a una transferencia del control y riesgos sustanciales de activos a un municipio o ESP privada, según corresponda, el IPSE y el Minenergía darán de baja los activos entregados, incluida la depreciación o deterioro acumulados de los mismos, si lo hubiere, y la diferencia se registrará en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando se entreguen a los municipios, o en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, cuando se entreguen a las ESP privadas.

Adicionalmente, para efectos del control administrativo que continuarán efectuando sobre los bienes entregados, el IPSE y el Minenergía podrán registrarlos en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitarán la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditarán la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, en el caso del municipio, reconocerá los activos en su situación financiera cuando reciban el control y los riesgos significativos de estos. Por lo tanto, registrará los activos mediante un débito en las subcuentas y cuentas respectivas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según corresponda a las características de los bienes recibidos, y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

El reconocimiento de los activos por parte del municipio se efectuará por su valor de mercado o en su ausencia, por su costo de reposición. Si no es posible obtener alguna de las anteriores mediciones, deberán ser incorporados por el valor en libros que tenían los activos en la contabilidad del IPSE y del Minenergía.

Posterior a su reconocimiento, el municipio medirá los activos de acuerdo con los criterios definidos en la sección de medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo de las Normas para el

Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, así como revelará en los estados financieros la información mínima requerida en esta Norma.

Ahora bien, si en la transferencia de los bienes se han impuesto condiciones contractuales frente al uso o destinación del bien, que de no cumplirse implicarían la devolución de estos al IPSE o al Minenergía, el municipio deberá incorporar los activos en su situación financiera y como contrapartida reconocerá un pasivo diferido, afectando la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso.

Entre tanto, el IPSE y el Minenergía registrarán un activo diferido en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, cuando la entrega condicionada sea a un municipio, o en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, cuando la entrega condicionada a una ESP privada, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Para finalizar, el IPSE y el Minenergía podrán implementar las acciones que sean pertinentes para el control administrativo de los bienes entregados a los municipios y las ESP privadas, así como aplicar los mecanismos necesarios para garantizar el adecuado flujo de información que les permita, con base en las políticas contables definidas por estas, registrar de manera razonable y oportuna las operaciones que se realicen con los activos que aún se encuentran en su contabilidad, como de aquellos que están registrados en cuentas de orden deudoras, asegurando que se cumplan las características cualitativas de la información financiera.

Por lo anterior, a partir de la información suministrada por los municipios y las EPS privadas, el IPSE y Minenergía efectuarán los registros contables tendientes a cumplir con los requerimientos establecidos en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, así como revelar cualquier información adicional que consideren pertinente para la toma de decisiones, redición de cuentas y control de los usuarios de la información.

CONCEPTO No. 20211120057951 DEL 15-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Patrimonio público incorporado
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los sobrantes y resultantes de obras públicas

Doctor
ÁLVARO ANDRÉS PINZÓN CADENA
Secretario General
Alcaldía Municipal de Cajicá
Cajicá, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400035052 el 02 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. ¿Cuál es el manejo a inventariar de los sobrantes o resultantes de las obras públicas realizadas por el Municipio que puedan ser reutilizados, estos deben ser incluidos dentro del inventario y contablemente como deben ser reportados?”

2. ¿Una vez retirados y dados de baja por acto administrativo expedido por el municipio, cual es el procedimiento administrativo para dar destinación final a los bienes muebles inservibles no utilizados por insolencia, como los bienes muebles inservibles de la entidad territorial?”

3. En el año 2020 por disturbios en manifestaciones públicas fueron dañados, destruidos y/o hurtados varios muebles (mobiliario y equipos de cómputo) de titularidad del Municipio de Cajicá, por ende, necesitamos conocer, ¿cuál es el procedimiento administrativo aplicable para el retiro del servicio y dar de baja dichos bienes por parte del almacén y del comité de bajas?”

Mediante llamada del 25 de junio, el Sr. Javier Orlando Jiménez Cortés, almacenista general, explicó que los sobrantes o resultantes de obra pública a los que hace referencia la consulta corresponden a marcos de ventanas y de puertas, de demoliciones de Instituciones Educativas que está realizando el Municipio; los cuales serán aprovechados en nuevas construcciones

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece: “Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus

entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, menciona:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener 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.

49. 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.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios

asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo 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 del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios 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. (...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

(...)

10.4 Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipula:

"3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos. (...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
 - b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
 - c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
 - d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
 - e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;
- (...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, así: “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”. Además, establece que se debita, entre otros, por el valor de las propiedades, planta y equipo que se trasladen del activo correspondiente; y se acredita, entre otros, por el valor de las propiedades, planta y equipo que se coloquen nuevamente en servicio o dadas de baja por destrucción u otras causas.

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, se concluye:

Pregunta 1:

La Norma de propiedades, planta y equipo establece que el valor residual es el valor estimado que una entidad podría obtener por la disposición del elemento una vez hubiera alcanzado su antigüedad y demás condiciones esperadas al final de su vida útil.

En este sentido con respecto a los sobrantes o resultantes de obras públicas, correspondientes a marcos de puertas y ventanas a los que hace referencia su consulta, dado que aún cumplen con la definición de activo al esperar obtener de ellos potenciales servicios o beneficios económicos futuros, con posterioridad a la demolición del activo del cual formaban parte, únicamente serán objeto de reclasificación en la subcuenta correspondiente 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS por el valor residual de estos recursos, una vez se haya dado de baja al activo demolido.

Posteriormente, cuando estos recursos se destinen a una nueva construcción se reclasificarán a la cuenta y subcuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO como un mayor valor del mismo.

Pregunta 2 y 3

De igual forma, la norma de propiedades, planta y equipo 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.

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.

Adicionalmente, de conformidad con lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo procederá cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como activo, esto es, cuando se disponga del elemento o no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

En este sentido, si de los bienes referidos en su consulta no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, deberá procederse a realizar su baja en cuentas. Así pues, en atención a que dichos bienes ya se encuentran totalmente deteriorados y ha finalizado su vida útil, la baja en cuentas se realizará debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando las subcuentas y cuentas respectivas del Grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se reconocerá en el resultado del periodo debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o acreditando la subcuenta 480805 Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

Si la entidad encuentra justificación para controlar administrativamente los bienes dados de baja en cuentas de orden, podrá registrar un débito en la subcuenta 831510 Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un acredita la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por otra parte, atendiendo a lo señalado en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, la autorización de la realización de la baja en cuentas corresponde al funcionario, dependencia o comité a quien se le haya asignado dicha responsabilidad en los manuales que para el efecto haya elaborado la entidad en cumplimiento de lo estipulado en el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, y de acuerdo al procedimiento establecido por la entidad con base en los numerales 3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera y 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible; en donde se especifica que la entidad debe contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera, así como con procedimientos administrativos que permitan la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros que no reflejen su realidad económica, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En este orden de ideas y atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter jurídico o administrativo relacionados con la disposición final de los bienes que se encuentran obsoletos, inservibles, destruidos, dañados o hurtados, como menciona en su consulta, pues una vez realizada su baja en cuentas, corresponde a la entidad realizar los trámites para su destinación final, con miras a que no se sigan generando riesgos al interior de la misma.

En virtud de lo anterior, y como mera orientación, se recomienda que en caso de que los bienes referidos en su consulta estén deteriorados contablemente o ya no se encuentren en los estados financieros del Municipio, pero se encuentren

en buenas condiciones, se tenga en cuenta lo establecido en el 2.2.1.2.2.4.3. del Decreto 1082 del 26 de mayo de 2015, incorporado por el artículo 108 del Decreto 1510 de 2013, el cual establece:

“Artículo 2.2.1.2.2.4.3. Enajenación de bienes muebles a título gratuito entre Entidades Estatales. Las Entidades Estatales deben hacer un inventario de los bienes muebles que no utilizan y ofrecerlos a título gratuito a las Entidades Estatales a través de un acto administrativo motivado que deben publicar en su página web.

La Entidad Estatal interesada en adquirir estos bienes a título gratuito, debe manifestarlo por escrito dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a la fecha de publicación del acto administrativo. En tal manifestación la Entidad Estatal debe señalar la necesidad funcional que pretende satisfacer con el bien y las razones que justifican su solicitud.”

CONCEPTO No. 20211100060411 DEL 23-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de equipos y enseres totalmente depreciados.

Doctora
JULIANA MARCELA GONZÁLEZ PÉREZ
Secretaria General
Empresa de Desarrollo Urbano Piedemonte EICM
Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), trasladada por la oficina de la Función Pública y radicada con el N° 20210010036472 el 15 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Muy respetuosamente concurrimos ante su despacho, para solicitar concepto, sobre el procedimiento para dar de baja a los bienes, equipos y enseres de la empresa industrial y comercial del Estado PIEDEMONTE, que en el inventario se encuentran depreciados ya con valor en cero pesos, así mismo conceptúen sobre si es necesario la contratación de peritos respecto de cada tipo de inventario, o si con el personal de esta empresa industrial y comercial y en las reglas de la sana crítica y con la observancia propia de cada elemento se podrá dar concepto sobre su estado y utilidad.”

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la misma Ley establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

Adicionalmente, el artículo 6º dispone que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016. En consecuencia, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución N° 193 de 2016, define:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad. (...)

3.2.2. 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

- b) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto).

La norma de Propiedades, planta y equipo, Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, del Capítulo I. Activos, contenidas en el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública con la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

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.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El

deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

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.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

a) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

(...)

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.

(...)

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 a fuentes externas e internas de información.

8. Fuentes externas de información:

(...)

b) Durante el periodo, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En atención a que el numeral 3.2.4 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que la entidad debe contar con manuales de políticas contables, acordes con el marco normativo que le sea aplicable, en los que se describan las diferentes formas en que se desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, la entidad es quien debe establecer los procedimientos para llevar a cabo la baja en cuentas de los bienes que no cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos.

Además, dentro del procedimiento para dar de baja contablemente a los bienes, equipos y enseres, objeto de su consulta, la entidad debe tener en cuenta los numerales 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible, que menciona que se deben adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás contenidos de los estados financieros, con el fin de que se cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Asimismo, la entidad debe aplicar lo señalado en el anexo de la Resolución 193 de 2016, referente a la evaluación del control interno contable. Por lo anterior, debe tenerse en cuenta el numeral 3.2.2 Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, por ejemplo, si la empresa tiene Comité Técnico de Sostenibilidad Contable (opcional) o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocios que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera, entre otros.

Adicionalmente, durante el desarrollo de la depuración contable permanente y sostenible de los bienes de propiedad, planta y equipo, la entidad atenderá lo establecido en los numerales 10.1 y 10.4 de la norma de Propiedades, planta y equipo, para establecer aquellas partidas que serán sometidas al proceso de baja en cuentas. En caso de que un bien de propiedades, planta y equipo deje de cumplir la condición de activo para la entidad, esto es cuando se disponga de él o cuando no se espere obtener ningún beneficio o potencial de servicio futuro por su uso o disposición, se dará de baja.

En este sentido, de acuerdo a lo señalado en su consulta donde el bien deja de cumplir la condición para el reconocimiento como propiedades, planta y equipo, debido a que ha sido utilizado a lo largo de su vida útil por lo que se han consumido totalmente sus beneficios económicos o el potencial de servicio, se acreditará la subcuenta del activo inicialmente reconocido de la cuenta 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y se debitarán la subcuenta respectiva de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); si hay diferencia, esta se reconocerá mediante un débito a la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Con respecto a la conformación de grupos de trabajo con el propósito de efectuar avalúos para el reconocimiento del estado y utilidad de dichos bienes, no es procedente, si se advierte que normativamente a partir de la entrada en vigencia del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno, expedido por la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, la medición posterior de las Propiedades, planta y equipo, es por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo que, no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, por lo tanto, no es necesario realizar avalúos con este fin.

Ahora bien, 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.

Los activos generadores de efectivo son aquellos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado; y 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. En ambos casos la entidad debe evaluar si existen indicios de deterioro del valor como mínimo al final del periodo contable.

Uno de los indicios provenientes de una fuente externa de información es una disminución del valor de mercado del activo que resulta más significativa que lo que se esperaría como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

Al existir un indicio, para comprobar si efectivamente un activo se encuentra deteriorado, la entidad estimará en el caso de los activos generadores de efectivo su valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y su valor en uso; y en el caso de los activos no generadores de efectivo, la entidad estimará su valor de servicio recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

En este sentido, los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno 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 para activos generadores de efectivo el valor recuperable, o para activos no generadores de efectivo el valor del servicio recuperable. 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. 20211100061171 DEL 29-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reclasificación de los bienes invadidos a la subcuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS

Doctora
CLAUDIA PATRICIA CARVAJAL MANTILLA
Profesional Especializado
Corporación Autónoma Regional de Defensa de la Meseta de Bucaramanga
Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010037462, el 21 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Con base en el concepto emitido por la CGN No. 20211100012711, el 23 de marzo de 2021, dirigido a la doctora Nelly Cabezas Sandoval, revisora fiscal de la Corporación Autónoma Regional de Defensa de la Meseta de Bucaramanga, donde se concluyó, entre otros temas, sobre el tratamiento contable de los bienes invadidos clasificados como propiedad, planta y equipo, la entidad solicita claridad sobre: “(...) si hay terrenos e inmuebles que tienen restricciones y no son objeto de uso por la entidad, siendo inmuebles de protección ambiental que fueron adquiridos para protección de la escarpa pueden ser reclasificados dentro de la cuenta 1637 Propiedades, Planta y Equipo no explotados?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, sobre las características cualitativas de la información financiera, establece:

“4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

17. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.”

Sobre el principio de contabilidad Esencia sobre forma establece que: “(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.”

Adicionalmente, define un activo como “(...) recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 424 de 2019 y modificado por la Resolución 218 de 2020, establece:

“10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la subcuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, así: “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.”

CONCLUSIONES

Es importante recordar que, para la incorporación de bienes inmuebles en la información financiera, se deberá evaluar si se cumplen los criterios para ser reconocidos como activo, esto es, que la entidad tenga el control y espere un potencial de servicios o generar beneficios económicos futuros.

Adicionalmente, en relación con los terrenos invadidos, corresponde a la entidad analizar y determinar si las circunstancias de la invasión revisten de características coyunturales de las cuales se prevé que recuperará la posesión y uso de tales bienes, caso en el cual podrá mantenerlos dentro de la información financiera o, de lo contrario, se realizaría 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.

En consecuencia, si los bienes inmuebles y terrenos con restricciones, objeto de su consulta, cumplen la totalidad de criterios de reconocimiento descritos anteriormente, pero por características o circunstancias especiales no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades, procede su reclasificación a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

CONCEPTO No. 20211100061501 DEL 02-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes de menor cuantía

Doctora
CARMEN DANIELA SÁNCHEZ SALAMANCA
Contadora
Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N° 20210010037222 el 18 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Dentro de las políticas contables de la la Agencia Nacional de Hidrocarburos - ANH se encuentra la “Propiedades, Planta y Equipo”, en la cual se establece que:

“Los activos de propiedad, planta y equipo cuyo valor sea inferior al 0,5 del salario mínimo mensual legal vigente se registrarán al gasto cuando en ellos se incurren, sin embargo, la ANH en sus procesos y procedimientos deberá tomar las medidas necesarias para llevar un control de estos activos”. (Subrayo fuera de texto).

Así mismo, la política contable de medición posterior de los activos, en concordancia con lo establecido en las “Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno”, establece que:

“Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado”.

De acuerdo con lo expuesto, la Entidad ha venido realizando el reconocimiento de sus activos, de acuerdo con el valor calculado al final de cada periodo, de tal manera que, para saber cuáles de sus activos incurren en el cumplimiento de la condición de tener un valor posterior inferior al 0,5 SMMLV, se realiza el análisis y operaciones aritméticas en las que dichos bienes se miden por el costo menos la depreciación acumulada, menos el deterioro acumulado, y si el valor resultante de la operación arroja que el bien es igual o superior a

0,5 SMMLV se mantienen reconocidos como activos, mientras que si el resultado es que es inferior a 0,5 SMMLV se realiza el ajuste contable y reclasificación a cuentas de orden de control.

Sin embargo, debido a una observación por parte de la Contraloría General de la República, surge la inquietud sobre si el procedimiento realizado es el correcto, por lo que se realizan las siguientes consultas:

1. ¿La definición sobre si un bien se cataloga como activo o se lleva al gasto, en virtud de los 0,5 SMMLV definidos por la Entidad, se realiza solamente al momento de su adquisición, o es correcto el procedimiento empleado por la Entidad, realizando la validación periódica del valor posterior de sus bienes para continuar reconociéndolos como activos, o reclasificarlos al gasto, según corresponda?.

2. ¿La implementación del procedimiento es discrecional de la Entidad, o existe una norma o concepto de carácter superior de la Contaduría General de la Nación, que unifique la implementación del reconocimiento de los activos de acuerdo con su cuantía, sin perjuicio del reconocimiento de las demás consideraciones que se deben tener en cuenta según la definición de “Activo”, al tenor del Marco Normativo para Entidades de Gobierno?.

3. En el evento en el que la aplicación del procedimiento por parte de la ANH no haya sido el correcto, ¿Cuál debe ser el tratamiento contable referente a los “cambios en las estimaciones y corrección de errores”, al tenor de lo establecido en el anexo de la Resolución 484 de 2017 denominado “Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno”.

CONSIDERACIONES

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

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de Hechos Económicos para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2020, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

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.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera. (...)

5. La entidad no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo. Si la entidad ha seleccionado o aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en esta Norma para la corrección de errores.”

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.” (Subrayado fuera de texto).

Por último, el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, contenido en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N°193 de 2016, expresa:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique,

establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos”.

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como propiedades, planta y equipo los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o 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, que además se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

En el momento del reconocimiento estos activos se medirán por el costo, el cual comprende precio de adquisición, los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, entre otros.

Ahora bien, atendiendo a la característica fundamental de relevancia, que se refiere a que la información financiera es relevante si influye en las decisiones tomadas por los usuarios y es influyente si es material, es preciso señalar que la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios, y corresponde a un aspecto específico de la entidad, basado en la naturaleza o magnitud (o ambas).

Por ellos, es preciso mencionar que la materialidad 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.

En este sentido, para el reconocimiento de los elementos de propiedades, planta y equipo será necesario aplicar el juicio profesional, toda vez que dentro de la regulación de los nuevos Marcos Normativos Contables expedidos por la CGN no se contemplan disposiciones frente al manejo contable de los bienes de menor cuantía ni de bienes con valor inferior a medio salario mensual mínimo legal vigente.

Como consecuencia de ello cada entidad debe establecer y documentar los parámetros que estime pertinentes, de acuerdo a sus particularidades y sin detrimento de las medidas administrativas necesarias para garantizar la preservación del patrimonio público, ni de las políticas establecidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por otra parte, la Norma de propiedades, planta y equipo, señala que con posterioridad al reconocimiento, estos elementos deben medirse por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado y que se darán de baja en cuentas cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un

potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. Por lo cual, aplicar un criterio de materialidad con posterioridad al reconocimiento es inadecuado, toda vez que si un elemento continúa en uso por parte de la entidad pero se ha dado de baja en cuentas, implica un error en los estados financieros de la entidad, que deberá corregirse de conformidad con el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Cabe señalar que la entidad no puede rectificar políticas contables seleccionadas o aplicadas inapropiadamente mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo. Si la entidad ha seleccionado o aplicado inapropiadamente una política contable, seguirá lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Para dar respuesta a sus preguntas en forma puntual, atenderemos lo comentado anteriormente y las consideraciones, en los siguientes términos:

- 1) El reconocimiento de los bienes de propiedad, planta y equipo cuyo valor sea igual o superior a 0,5 SMMLV, se realiza a su valor de adquisición, es decir, que la medición inicial del bien se efectúa al costo, de acuerdo a la norma de propiedades, planta y equipo y a la política establecida por la entidad en su Manual de Políticas Contables, por lo tanto, el procedimiento que esta haciendo la Agencia Nacional de Hidrocarburos es incorrecto.
- 2) La implementación del procedimiento es discrecional de la entidad, es decir, que deberá fijar sus propios parámetros en su manual de políticas contables, dentro del marco de los criterios señalados anteriormente y para lo cual tendrá en cuenta la materialidad del activo de acuerdo al juicio profesional.
- 3) La entidad para corregir el procedimiento efectuado por consiguiente debe aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20211100061771 DEL 04-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento para dar de baja bienes que ya no prestan servicio a la entidad y que no fueron reconocidos en la contabilidad

Doctora
PAULA CECILIA CASTAÑO AVENDAÑO
Coordinadora Administrativa y Financiera
Instituto Nacional Para Ciegos-INCI
Bogotá D.C

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010038222 el 24 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) El Instituto Nacional para Ciegos – INCI, en cumplimiento de las metas y los fines estatales, adquirió unos elementos (propiedad planta y equipo); hace más de 15 años; dichos bienes muebles, no fueron incluidos como parte del inventario de la entidad, por lo que, en consecuencia, tampoco hacen parte de la contabilidad.

A la fecha, estos elementos presentan un alto nivel de desgaste y deterioro, dado el uso al que fueron sometidos y en tal virtud, son obsoletos y ya no prestan ningún servicio a la entidad, por lo que, puede afirmarse que no tienen ningún valor para el Instituto. Ahora bien, al no haber sido incluidos dentro del inventario, en el momento oportuno, no es posible llevar a cabo el proceso de baja y posterior destrucción o salida, que está debidamente establecido en un procedimiento al interior de la entidad.

Por lo anteriormente expuesto, hacemos esta solicitud, tendiente adelantar las acciones que de cara a la ley, puedan implementarse para la salida de estos bienes muebles”.

En la consulta señala que los bienes a que hace referencia son sillas sin brazos, tableros de información, láminas de escritorio y bancos de madera.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece: “Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus

entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, define:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

(...)

4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener 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.

(...)

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo 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.” (Subrayados fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo de la Resolución 533 de 2015, actualizadas mediante la resolución 218 de 2020, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la 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 se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.”
(Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, indican que la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo procederá cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como activo, esto es, cuando se disponga del elemento o no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

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 la inquietud planteada en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico de la entidad. En este orden de idea, se precisa que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la empresa, es de origen y efecto meramente contable, ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente.

En consecuencia, para los bienes referidos en su consulta, los cuales no han sido reconocidos contablemente y no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, por lo tanto, no cumplen con la definición de activo; le corresponde a la entidad establecer el procedimiento interno y los responsables de la determinación de esta baja de propiedades, planta y equipo, así como de los demás bienes.

Adicionalmente, y como mera orientación, se recomienda que en caso de que los bienes referidos en su consulta estén deteriorados contablemente o ya no se encuentren en los estados financieros de la entidad, pero se encuentren en buenas condiciones, se tenga en cuenta lo establecido en el 2.2.1.2.2.4.3 del Decreto 1082 del 26 de mayo de 2015, incorporado por el artículo 108 del Decreto 1510 de 2013, el cual establece:

“Artículo 2.2.1.2.2.4.3. Enajenación de bienes muebles a título gratuito entre Entidades Estatales. Las Entidades Estatales deben hacer un inventario de los bienes muebles que no utilizan y ofrecerlos a título gratuito a las Entidades Estatales a través de un acto administrativo motivado que deben publicar en su página web.

La Entidad Estatal interesada en adquirir estos bienes a título gratuito, debe manifestarlo por escrito dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a la fecha de publicación del acto administrativo. En tal manifestación la Entidad Estatal debe señalar la necesidad funcional que pretende satisfacer con el bien y las razones que justifican su solicitud.”

CONCEPTO No. 20211100063261 DEL 06-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros activos Otros asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Avalúos técnicos para determinar el valor de la pérdida por deterioro del valor de las propiedades, planta y equipo. Procedimiento para el reconocimiento y reversión del deterioro del valor de los activos.

Doctor
ORLANDO RODRÍGUEZ CARVAJAL
Secretario General y de Control Disciplinario
Jardín Botánico de Bogotá
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010038712, el 28 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

1. *Teniendo en cuenta la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y lo estipulado en el numeral 1.1.9. del Instructivo 002 de 2015, para la medición inicial de los elementos de propiedades, planta y equipo, el Jardín Botánico José Celestino Mutis (JBB), tomo como alternativa, la numero 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. Para tal situación, se contrató un experto que efectuara el avalúo técnico de dichos bienes.*

2. *Dentro de las políticas de la entidad, se encuentra establecido que como mínimo, al final del período 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.*

La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y el costo de reposición.

La pérdida por deterioro se reconocerá como una disminución del valor en libros del activo y un gasto en el resultado del periodo.

3. De acuerdo con las políticas contables de la entidad, el punto 19 del numeral 10.3 Medición posterior y numeral 20. Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, de las Normas Para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, para el año 2019 el Jardín Botánico José Celestino Mutis (JBB) contrato nuevamente un experto que efectuara un avalúo técnico de los elementos de propiedades, planta y equipo y determinara si se presentaba deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo.

Con base en dicho informe el Jardín Botánico José Celestino Mutis (JBB) realizó los registros contables para los activos que presentaron deterioro y no efectuó ningún registro para los activos que incrementaron su valor.

4. Dentro del informe final de auditoría de regularidad para el año 2019, emitido por la Contraloría de Bogotá, determino como hallazgo administrativo “falta de claridad en las políticas contables relacionadas con los avalúos a la Propiedad, planta y equipo”, indicando que: Una vez obtenida esta información se procedió a corroborar las políticas contables de la entidad, encontrando con que el JBBJCM no contempla dentro de sus políticas el método de valor razonable para valorar los bienes de la entidad, por lo que se configura observación administrativa por la no observancia de las políticas contables al momento de planear y ejecutar el contrato de avalúo, asimismo los ajustes contables realizados a los bienes por concepto de deterioro no cuentan con fundamento contable interno.

Por lo anterior, solicitamos respetuosamente a la Contaduría General de la Nación nos aclaren los siguientes puntos:

- 1.Cuál debe ser el procedimiento apropiado para poder determinar el valor posterior de los elementos de propiedades, planta y equipo y si estos presentan deterioro.*
- 2. Si la realización de un avalúo técnico por parte de un contratista es un procedimiento adecuado para determinar el valor los elementos de propiedades, planta y equipo al cierre de un periodo contable.*
- 3. Si el avalúo técnico es un procedimiento adecuado para determinar el valor de los elementos de propiedades, planta y equipo, ¿este debe estar plasmado dentro de las políticas contables de la entidad?*
- 4. Si dentro de las políticas contables se debe incluir el valor razonable como un método para valorar los bienes de la entidad y cuál sería el procedimiento para poder determinar el valor razonable, los elementos de propiedades, planta y equipo y la determinación de si se presenta deterioro.*
- 5. Si de la comparación de los valores en libros (costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado) ver su el valor del servicio recuperable (valor de mercado o costo de reposición) se presenta una disminución del valor del activo, ¿se debe registrar una pérdida por deterioro.?*

Por el contrario, si de la comparación de los valores en libros (costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado) versus el valor del servicio recuperable (valor de mercado o costo de reposición) se presenta un incremento del valor del activo, ¿se debe registrar un mayor valor del activo.?”

CONSIDERACIONES

La Ley 1673 de 2013, “Por la cual se reglamenta la actividad del evaluador y se dictan otras disposiciones”, 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 la 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 Evaluadores. Créase el Registro Abierto de Evaluadores, el cual se conocerá por sus siglas “RAA” y estará a cargo y bajo la responsabilidad de las Entidades Reconocidas de Autorregulación.

(...)

Artículo 23. Obligación de Autorregulación. Quienes realicen la actividad de evaluador están obligados a inscribirse en el Registro Abierto de Evaluadores, lo que conlleva la obligación de cumplir con las normas de autorregulación de la actividad en los términos del presente capítulo. Estas obligaciones deberán atenderse a través de cuerpos especializados para tal fin, establecidos dentro de las Entidades Reconocidas de Autorregulación. La obligación de autorregulación e inscripción en el Registro Abierto de Evaluadores es independiente del derecho de asociación a las Entidades Reconocidas de Autorregulación” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el artículo 12 del Decreto 556 de 2014, “Por el cual se reglamenta la Ley 1673 de 2013”, establece:

“Artículo 12. Funcionarios públicos evaluadores. Los funcionarios públicos cuyas funciones desarrollen las actividades contempladas en artículo 4° de la Ley 1673 de 2013 y que se hayan posesionado con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma, están exentos de inscribirse en el Registro Abierto de 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”.

En cuanto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades del Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define las bases de medición de los activos, entre las que se destacan las siguientes:

“6.3.4.4. Costo de reposición

104. 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.

105. 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 futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad. ...

106. 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.

107. Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros de un activo se realiza 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.

(...)

6.3.4.5. Valor de mercado

119. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor de mercado es un valor de salida, observable y no específico para la entidad”. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la norma de Propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala en su numeral 10.3. Medición posterior, lo siguiente: “Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.”

Entre tanto, las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y la de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

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.

(...)

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.

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.

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.

(...)

17. 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:

18. El valor de mercado, si existiere, se determinará conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para esta base de medición. Los costos de disposición, diferentes de aquellos reconocidos como pasivos, se deducirán 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.

20.4.2. Costo de reposición

19. 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

20. 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 a través de la reproducción del activo o 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.

21. 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

22. 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 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.

23. Este enfoque se privilegia cuando el deterioro del valor se origina por un daño físico del activo.

(...)

20.5. Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

24. 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

29. 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.

30. La reversión de la pérdida por deterioro se reconocerá como un incremento del valor en libros del activo, afectando el resultado del periodo.

31. 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.

Después de reconocer una reversión de la pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación o amortización del activo se ajustarán para los periodos futuros con el fin de distribuir el valor en libros revisado del activo menos su valor residual, si existiere, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante. (...). (Subrayado fuera de texto)

Por último, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Es necesario precisar que la CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública y como parte de este proceso emitió la Resolución 533 de 2015, por la cual se incorporó al RCP el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Entre las principales características de este Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se encuentra que es un desarrollo propio de la CGN que, aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), no contempla los mismos criterios definidos en estas últimas.

Así las cosas, la CGN definió en la norma de Propiedades, planta y equipo que estos activos serán medidos con posterioridad al reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, y no por el modelo de revaluación contemplado en los estándares internacionales. Por lo tanto, no se contempla registrar actualizaciones de su valor producto de nuevos avalúos técnicos.

Ahora bien, el avalúo realizado por la entidad tendrá efectos contables cuando sea solicitado específicamente para la determinación del deterioro del valor de los activos (después de determinar que existen indicios de deterioro), para efectos de establecer el valor recuperable de los activos generadores de efectivo, 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 de los activos no generadores de efectivo, definido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su costo de reposición.

En este sentido, una vez aclarado que los avalúos técnicos que se realicen en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno son únicamente con ocasión a la determinación del deterioro del valor de los activos, se procede a dar respuesta a cada una de las inquietudes planteadas en su consulta, en los siguientes términos:

1. ¿Cuál debe ser el procedimiento apropiado para poder determinar el valor posterior de los elementos de propiedades, planta y equipo y si estos presentan deterioro?

La entidad deberá aplicar lo dispuesto en el numeral 10.3. Medición posterior, de la norma de Propiedades, planta y equipo, en el cual se establece que estos activos serán medidos con posterioridad al reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Asimismo, para la determinación del deterioro del valor de las propiedades, planta y equipo, la entidad deberá aplicar lo dispuesto en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o en la de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda al uso y destinación del bien.

2. ¿La realización de un avalúo técnico por parte de un contratista es un procedimiento adecuado para determinar el valor de los elementos de propiedades, planta y equipo al cierre de un período contable?

Por regla general, para la realización de avalúos periódicos de los activos para fines contables, debe atenderse lo dispuesto en la Ley 1673 de 2013 y en el Decreto 556 de 2014, mediante los cuales se reglamenta que las personas que realicen estas actividades 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.

Únicamente para el caso particular de los avalúos que se realizaron con miras a determinar los saldos iniciales al 1º de enero de 2018, se consideran únicos y de coyuntura, es decir que no revisten la característica de avalúos periódicos de que trata el literal g) del artículo 4 de la Ley 1673 de 2013.

Adicionalmente, debe contemplarse que para los avalúos de bienes de las entidades públicas, también debe considerarse lo señalado en el artículo 12 del Decreto 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.

3. Si el avalúo técnico es un procedimiento adecuado para determinar el valor de los elementos de propiedades, planta y equipo, ¿este debe estar plasmado dentro de las políticas contables de la entidad?

El anexo a la Resolución 193 de 2016 define 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, la entidad podrá determinar, a partir de juicios profesionales, estas políticas contables considerando, además de lo definido en la regulación expedida por la CGN, su naturaleza y actividades particulares.

En consecuencia, la fijación de políticas contables, de procedimientos contable que determinen la aplicación uniforme de criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos y del sistema de control interno, son responsabilidad del máximo directivo de la entidad, quien deberá observar los criterios definidos en el Marco Normativo de Entidades de Gobierno.

Así las cosas, teniendo en cuenta que el avalúo que realice la entidad tendrá efectos contables únicamente cuando sea solicitado específicamente para la determinación del deterioro del valor de los activos, es facultad de la entidad evaluar y definir en las políticas contables el procedimiento para la evaluación y determinación del deterioro del valor de los activos, así como la metodología a utilizar para la medición del valor de mercado de los activos menos los costos de disposición y el costo de reposición o valor en uso, teniendo en cuenta que el Marco Normativo expedido por la CGN establece los criterios generales.

Ahora bien, las políticas contables adoptadas deberán estar acompañadas de manuales que describan la forma en que la entidad desarrollará las actividades contables relacionadas con el deterioro del valor de los activos y en las que se incluirán, entre otros aspectos, las instrucciones para la medición del deterioro del valor de los activos, los canales de comunicación entre las áreas involucradas, las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, los plazos para el envío de información, los documentos soporte, entre otros procesos necesarios para que los registros contables se realicen de forma oportuna y la información financiera cumpla con las características de relevancia y representación fiel contenidas en el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno.

4. Si dentro de las políticas contables se debe incluir el valor razonable como un método para valorar los bienes de la entidad, cuál sería el procedimiento para poder determinar el valor razonable, los elementos de propiedades, planta y equipo y la determinación del deterioro.

Como se mencionó anteriormente, las propiedades, planta y equipo no son objeto de actualización por su valor de mercado, toda vez que estos bienes deben ser medidos con posterioridad al reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, deberá observar los criterios de medición posterior definidos en el numeral 10.3 de la Norma de propiedades, planta y equipo aplicable a las entidades de gobierno.

5. ¿Si de la comparación de los valores en libros (costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado) versus el valor del servicio recuperable (valor de mercado o costo de reposición) se presenta una disminución del valor del activo, se debe registrar una pérdida por deterioro?

Por el contrario, ¿si de la comparación de los valores en libros (costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado) versus el valor del servicio recuperable (valor de mercado o costo de reposición) se presenta un incremento del valor del activo, se debe registrar un mayor valor del activo?

Teniendo en cuenta que en la consulta se refiere al valor del servicio recuperable, se procede a realizar las siguientes precisiones, de conformidad con la norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo:

Para efectos de la determinación del deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, la norma establece que únicamente cuando existan indicios de deterioro de propiedades, planta y equipo, la entidad deberá calcular el valor del servicio recuperable; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal de dicho valor.

El valor del servicio recuperable corresponde al mayor entre: a) el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y b) el costo de reposición. Por lo tanto, no sería correcto afirmar que el valor del servicio recuperable corresponde a uno u otro de los valores antes mencionados, sino que, por regla general, dependerá de cuál de estos es mayor que el otro. Ahora bien, si después de efectuar las actividades necesarias para determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, se concluye que no es factible su medición, la entidad utilizará como valor del servicio recuperable el costo de reposición.

Además, debe tener en cuenta que, de conformidad con la norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, no siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición o el costo de reposición dado que, 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. No obstante, si el costo de reposición o el valor de mercado del activo menos los costos de disposición, es menor al valor en libros del activo, la entidad deberá estimar el otro valor y determinar cuál de estos es mayor.

Para la medición de cualquier de estos valores, la entidad deberá observar lo definido en la norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo y en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante los cuales se establece que el valor de mercado es un valor por el cual un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Por lo anterior, el valor de mercado es un valor de salida, observable y no específico para la entidad, dado que: i) es un valor que refleja el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros derivados del uso continuado de un activo o de su venta, ii) para su medición se requiere de datos que se toman directamente de un mercado abierto, activo y ordenado, y iii) es un valor que refleja oportunidades y riesgos del mercado general, más no de una entidad específica. Por lo anterior, puede inferirse que los activos que componen el mercado del cual se obtendrá el valor de un bien, tienen características similares.

Entre tanto, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno define el costo de reposición como la contraprestación más baja requerida para reemplazar el potencial de servicio restante de un activo o los beneficios económicos incorporados a este, siendo un valor de entrada observable y específico para la entidad, es decir: i) es un valor que refleja el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros derivados del uso continuado de un activo o de su venta y ii) refleja las limitaciones económicas y las condiciones actuales que afectan los posibles usos de un activo por parte de una entidad.

Por lo tanto, este criterio de medición refleja un patrón de la entidad en el proceso de adquisición o construcción de un bien, sin que esto implique un activo de características similares, puesto que puede significar el valor de un bien sustituto o alternativo, con el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos.

Así mismo, la norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo establece que, para determinar el costo de reposición, la entidad utilizará el enfoque del costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación o el enfoque de costo de reposición a nuevo ajustado por depreciación y rehabilitación, según el tipo de indicio de deterioro que llevó a efectuar la comprobación del deterioro del valor del activo.

Con las anteriores precisiones, y para dar respuesta a su inquietud, una vez determinado el valor del servicio recuperable, la entidad procederá a efectuar la comprobación del deterioro, así:

- a. Si el valor en libros del activo es mayor al valor del servicio recuperable, se disminuirá el valor en libros del activo y se reconocerá un gasto en el resultado del periodo. Además, los cargos por depreciación de la propiedad, planta y equipo se determinarán, para los periodos futuros, teniendo en cuenta el valor en libros ajustado por dicha pérdida.
- b. Si el valor en libros del activo es menor al valor del servicio recuperable, la entidad no reconocerá un aumento del valor del bien.

Cuando se reconozca una pérdida por deterioro del valor del activo, además de observar los criterios de reconocimiento, medición y revelación de la norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, la entidad deberá tener en cuenta, 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.

Así las cosas, si el nuevo valor del servicio recuperable del activo es mayor a su valor en libros, la entidad reconocerá una reversión de la pérdida por deterioro, incrementando el valor en libros del activo, afectando el resultado del periodo, sin que este exceda al valor en libros que tendría el activo si no se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor en periodos anteriores, dado que como se mencionó en un comienzo, el Marco Normativo de Entidades de Gobierno no permite reconocer valorizaciones del valor de las propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20211100069081 DEL 30-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros pasivos Ingreso por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de un bien inmueble recibido sin contraprestación que está sujeto a condición.

Doctor
LUIS ALBERTO CASTRO MARCELO
Coordinador Grupo Nacional de Gestión Contable y de Costos
Instituto Nacional De Medicina Legal y Ciencias Forenses
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010041742, el 15 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Muy comedidamente me permito solicitar concepto sobre el tratamiento contable que se debe dar al registro de un lote de terreno donado por el Municipio de Soacha para la construcción de la sede de la Dirección Regional Oriente del Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses.

Antecedentes:

Mediante Acuerdos Nos. 20 y 30 del Concejo Municipal de Soacha de fecha 31 de julio de 2016 y 30 de noviembre de 2016 respectivamente, se autorizó al señor alcalde de ese municipio transferir el dominio a título de donación al Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses, de un lote de terreno situado en esa jurisdicción y que ocupará la Unidad Básica de Soacha.

El párrafo 1 del artículo segundo del Acuerdo No. 30 estableció que la donación del predio a que hacía referencia el Acuerdo No. 20, quedaba sujeto a la implementación del proyecto Dirección Seccional Cundinamarca Unidad Básica Soacha en un plazo de 36 meses contados a partir de la entrega material del bien inmueble.

Por su parte el Párrafo 2 del mismo artículo estableció que si en el plazo fijado anteriormente no se realiza el proyecto, el Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses debería devolver el predio a la Alcaldía de Soacha.

En cumplimiento de los acuerdos, la Alcaldía de Soacha mediante escritura pública No. 05034 de fecha 23 de diciembre de 2016, transfirió a título de donación real y efectiva el derecho de dominio sobre el predio indicado.

Dentro de las cláusulas señaladas en la escritura de donación y en concordancia con el parágrafo 1 del artículo segundo del acuerdo No. 30 quedó establecido como obligación del Donatario (Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses) Destinar única y exclusivamente el bien para la construcción del proyecto Dirección Seccional Cundinamarca Unidad Básica de Soacha en un plazo de 36 meses contados a partir de la entrega materia del bien inmueble, la cual se estipuló que se efectuaría dentro de los tres días hábiles siguientes a la expedición del registro de la Escritura Pública.

Los recursos destinados para la construcción del proyecto Dirección Seccional Cundinamarca Unidad Básica de Soacha, se gestionaron con cargo al Sistema General de Regalías, los cuales fueron certificados por el Órgano Colegiado de Administración y Decisión Región Centro Oriente – OCAD, “Fondo de Compensación Regional del Sistema General de Regalías” asignándose la suma de \$904.521.100 para efectuar los estudios y diseños para la Construcción de la sede de Medicina Legal en el departamento de Cundinamarca (proyecto BPIN 2019000050025) y la interventoría correspondiente.

En el desarrollo del contrato, se estableció que el lote había sido invadido por el propio municipio, al construir una vía y anden (sic) que afectaron las medidas iniciales del predio.

Igualmente se tuvo conocimiento de algún tipo de limitación legal para el desarrollo del proyecto de acuerdo con el Plan de Ordenamiento Territorial fijado por la alcaldía y se conoció de una acción popular interpuesta por ciudadanos para darle el carácter de zona verde al lote donado.

Las anteriores situaciones obligaron a suspender los contratos mientras se daba claridad técnica y legal para el desarrollo del proyecto.

A la fecha, ni la alcaldía ha solicitado la restitución del bien, ni Medicina Legal tiene la intención de devolverlo; hasta tanto no se aclaren las incidencias, contractuales, legales y técnicas para continuar con el desarrollo del proyecto.

En este orden de ideas, el Instituto de Medicina Legal, registró inicialmente el bien donado como propiedad planta y equipo dentro los activos de la entidad; pero dada la condición estipulada en los Acuerdos del Consejo de Soacha, así como el plazo otorgado en la escritura de donación; en contrapartida dicho bien se reconoció como un Ingreso diferido por transferencias condicionadas con cargo al pasivo de la entidad.

CODIGO	NOMBRE	DEBITO	CREDITO
160501001	Terrenos-Urbanos	644.739.526	
299002001	Ingreso diferido por transferencias condicionadas		644.739.526

Por su parte la Contraloría General de la Republica en su informe de auditoria financiera No. CGR-CDDJS 011 de noviembre de 2020 determinó en el hallazgo No. 8 la siguiente situación.

“Pese a que la escritura pública Nro. 5034 del 23 de diciembre de 2016 determina en su cláusula Quinta Obligaciones de las partes- Obligaciones del Donatario: a) destinar única y exclusivamente el bien para la construcción del proyecto Dirección seccional Cundinamarca Unidad básica Soacha del Instituto Nacional de

Medicina Legal y ciencias forenses, en un plazo máxima de 36 meses contados a partir de la entrega material del bien inmueble”; no hay contraprestación económica, ni plazos para cancelación del inmueble, como tampoco está estipulado la devolución del inmueble en caso de incumplimiento; lo que genera una sobreestimación en los pasivos subcuenta 299002 Ingresos diferidos por transferencias condicionadas por valor de \$644.739.526”

Solicitud:

1.- El Instituto desea conocer si el registro contable efectuado en el año 2016 fue correcto para reconocer el activo donado y el pasivo constituido como Ingreso diferido por transferencias condicionadas considerando las circunstancias fijadas en el Acuerdo municipal

2.- ¿Ante el vencimiento del plazo inicialmente otorgado (36 meses) y considerando que la Alcaldía no ha manifestado intención de solicitar la devolución, es viable continuar registrando la fuente como un ingreso diferido por transferencias condicionadas o trasladar dicho bien al patrimonio institucional?”

CONSIDERACIONES

El Acuerdo No. 30 del Concejo Municipal de Soacha, del día 30 de noviembre de 2016, “Por medio del cual se modifica el Acuerdo 020 del 31 de julio de 2016 y se dictan otras disposiciones”, acuerda:

“ARTÍCULO PRIMERO. MODIFICAR el Artículo Primero del Acuerdo Municipal 020 del 31 de Julio de 2016, el cual quedará así, ARTÍCULO PRIMERO: Autorizar al Alcalde Municipal de Soacha, previo el lleno de los requisitos legales, para que transfiera el dominio a título de donación al Instituto Nacional De Medicina Legal y Ciencias Forenses el área de terreno que ocupara la Unidad Básica de Soacha, (...)”

PARÁGRAFO ÚNICO: La construcción de la Dirección Seccional Cundinamarca Unidad Básica Soacha, será a cargo del Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses.

ARTÍCULO SEGUNDO: MODIFICAR el Artículo Segundo del Acuerdo Municipal 020 del 31 de Julio de 2016, el cual quedará así, ARTÍCULO SEGUNDO: Facultase al Señor Alcalde del Municipio de Soacha para que a más tardar el treinta y uno (31) de Diciembre de 2016, contado a partir de la fecha de Sanción del presente Acuerdo, haga entrega real y material del bien inmueble y suscriba la escritura pública de donación a favor del Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses.

PARÁGRAFO 1: La donación del predio a que hace referencia el presente acuerdo queda sujeto a la implementación del proyecto Dirección Seccional Cundinamarca Unidad Básica Soacha, en un plazo máximo de treinta y seis (36) meses contados a partir de la entrega material del bien inmueble.

PARÁGRAFO 2: Si durante el plazo anteriormente establecido no se realiza el proyecto, el Instituto Nacional de medicina Legal y Ciencias Forenses, deberá devolver el predio a la Alcaldía Municipal de Soacha. (...) (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y modificado por la Resolución No. 167 de

2020, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: “(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, señala en el numeral 6. Definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución No. 425 del 2019, y modificadas por la Resolución No. 218 de 2020, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los

bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

(...)

1.3.1. Reconocimiento

(...)

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación por conceptos como, entre otros, recursos que recibe una entidad de otras entidades públicas o donaciones. Dichos ingresos estarán sujetos a condiciones cuando se requiera que la entidad receptora de los bienes o recursos los use o destine a una finalidad particular y se establezca que, si esto no ocurre, los mismos se deban devolver a la entidad que los transfirió.

Por otro lado, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para evaluar si existe o no control sobre los recursos, se deben tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso a los recursos o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que los recursos se usen para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados de los recursos.

Cabe destacar que, si bien en algunas circunstancias el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, por lo que no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Ahora bien, en el caso concreto se tiene que el Municipio de Soacha cedió a título gratuito al Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses un bien inmueble para que este construyera la Dirección Seccional Cundinamarca Unidad Básica Soacha, con la condición de que la implementación del proyecto en un plazo máximo de treinta y seis meses contados a partir de la fecha de la entrega material del bien, so pena de tener que revertir el dominio sobre el inmueble a la Alcaldía Municipal de Soacha.

Por lo anterior, al existir una condición que le impone al Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses, como la entidad receptora del inmueble, una obligación de usar el bien en las condiciones definidas por el ente territorial, el hecho económico corresponde a una transferencia sometida a condición.

Así las cosas, este hecho económico debió reconocerse, una vez el Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses tuviera el control del activo, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias

condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, la cual se reduciría en el momento en que la entidad receptora del bien cumpliera las condiciones asociadas a su uso o destinación, reconociendo el ingreso en el resultado del periodo mediante el registro en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, dado que en la consulta se manifiesta que se está a la espera de que sean aclaradas las incidencias de tipo contractual, legal y técnica que se han presentado para el desarrollo del proyecto, como la invasión realizada por el Municipio en el lote entregado al construir una vía y un andén, limitaciones de acuerdo con el Plan de Ordenamiento Territorial fijado por la Alcaldía, y la acción popular interpuesta por ciudadanos, corresponde al Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses mantener el reconocimiento contable antes señalado por la cesión del terreno.

Si como respuesta a las incidencias o por un posterior incumplimiento a la condición establecida en el desarrollo del proyecto, el Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses debe hacer el reintegro del terreno a la Alcaldía Municipal de Soacha, en el momento en que este se haga efectivo y se verifique que ya no tiene el control sobre el predio, se procederá a efectuar la baja en cuentas del activo registrando un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, un crédito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 1605-TERRENOS y un débito en la subcuenta 169501-Terrenos de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si existiera deterioro acumulado. En caso de existir una diferencia, esta se reconocerá en el resultado del periodo.

CONCEPTO No. 20211100069481 DEL 02-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Bienes inmuebles sin cédula catastral

Doctora
ADRIANA VANESSA MEZA CONSUEGRA
Secretaria General
Ministerio de Tecnologías de Información y las Comunicaciones
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010042332 el 19 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención a lo indicado en el asunto, de manera atenta se solicita emitir concepto respecto al tratamiento contable a aplicar a bienes inmuebles que no tienen asignada una cédula catastral generando así una presunta inexistencia física; es decir, que en títulos son propiedad del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones no obstante, no cuentan con cédula catastral asignada, situación que presume una inexistencia física la cual puede ser desvirtuada o confirmada cuando se termine el proceso de saneamiento administrativo y/o jurídico en cada inmueble; los cuales actualmente se encuentran registrados en las cuentas de Propiedad, Planta y Equipo de la Entidad; teniendo en cuenta las consideraciones que a continuación se indican.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.”

Así mismo, 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 o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

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 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se

calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.”

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, los activos son los recursos controlados por la 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, entre otros aspectos, 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, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por lo anterior, respecto a los bienes que no tienen asignada una cédula catastral, lo que deriva en una presunta inexistencia física, desvirtuada o confirmada una vez finalice el proceso de saneamiento administrativo y/o jurídicos, se ajustará atendiendo a la existencia del mismo, con independencia de que cuenta con cédula catastral y a cuál de los siguientes escenarios corresponda:

1. La existencia del predio es confirmada pero no cuenta con cédula catastral

Si bien la asignación de una cédula catastral está sujeta a la existencia de un predio, la existencia de un predio no depende de que tenga relacionada una cédula catastral, por lo tanto, si se evidencia la existencia del predio y el mismo cumple con los criterios definidos para los activos, el mismo se mantendrá reconocido en los estados financieros de la entidad.

2. Presunta inexistencia del bien que cuenta con cédula catastral

Con respecto a los bienes presuntamente inexistentes o que aún no han sido ubicados físicamente, con independencia de que cuenten con un número de identificación catastral, mal pudiera predicarse que existe control sobre los mismos, por lo que no son susceptibles de reconocimiento en los estados financieros. Por lo tanto, se deberá realizar la baja en cuentas de las partidas que representan estos bienes, atendiendo lo definido en el numeral 10.4 Baja en cuentas de la Normas de propiedades, planta y equipo y en el numeral 4.3 Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, así como a lo preceptuado 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.

En consecuencia, la entidad deberá identificar si desde el reconocimiento inicial o en un periodo anterior se contaba con la información suficiente para que dichos bienes no fueran reconocidos como activo o dados de baja de cuentas, 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 actual, 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, PLANTA 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 o en un periodo anterior, 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, PLANTA 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.

CONCEPTO No. 20211100078591 DEL 21-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de bienes entregados y recibidos por concepto de permuta

Doctora
MARY LUZ ARROYAVE LONDOÑO
Contralora Municipal (E)
Contraloría Municipal de Envigado
Envigado, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010046202 el 09 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Nos dirigimos a usted con el fin de realizarle la siguiente consulta en materia contable, dado que una vez analizada la normatividad de propiedad planta y equipo, aún carecemos de claridad del registro contable que debe efectuarse, como resultado de la siguiente transacción:

El actual Alcalde del Municipio de Envigado, en el marco del Plan de Desarrollo Municipal 2020-2023 “Juntos Sumamos por Envigado”, línea 3 “Sumamos por la construcción de un territorio inteligente conectado a la región y al mundo”, componente 2 “Infraestructura, vivienda y hábitat”, programa 3 “Equipamientos colectivos de nueva generación”, proyecto 3.4.3 “Construcción de nueva infraestructura institucional y social, adecuación y mantenimiento de la existente”, en el cual se encuentra como indicador de producto “Construcción nuevo Palacio Municipal”, requiere para su ejecución, que la Contraloría Municipal, enajene el predio de su propiedad, toda vez que se encuentra en el área de intervención del proyecto.

Para dar trámite a lo anterior, la posible negociación se haría bajo las siguientes condiciones:

Se suscribiría en el segundo semestre de 2021, promesa de permuta registrada ante notaría, donde queda explícito que la Contraloría Municipal entrega la totalidad del área del terreno y la edificación (definiendo cantidad de área) al Municipio de Envigado, para la construcción del nuevo palacio Municipal por valor de \$1.195.605.655 (valor registrado en libros contables).

En contraprestación, una vez terminada la construcción de dicho palacio el Municipio de Envigado, en la vigencia 2023, entregará a la Contraloría mediante Escritura Pública, un área equivalente en el tercer piso del nuevo palacio, valorada aproximadamente en \$1.300.000.000, de acuerdo al avalúo comercial, de la construcción.

Es importante indicar que los bienes inmuebles que actualmente posee la Contraloría se encuentran registrados en libros de contabilidad a mayo 31 de 2021, así:

Terreno por valor de \$794.133.837

Edificación por valor de \$401.471.818

Total Bienes inmuebles \$ 1.195.605.655

A su vez, la edificación que nos va a entregar el Municipio de Envigado podría estar valorada en \$1.300.000.000, de acuerdo al avalúo comercial, de la construcción.

A partir de lo anterior, solicitamos nos indique el procedimiento contable que debe aplicar la Contraloría Municipal."

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en los numerales 5., 6.1.1. y 6.3.4.5. se establece lo siguiente:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la

existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

6.3.4.5. Valor de mercado

109. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor de mercado es un valor de salida, observable y no específico para la entidad.

(...)” (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 anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 218 del 2020, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

16. 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.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los hechos económicos deben ser reconocidos atendiendo el principio de esencia sobre forma, el cual establece que las transacciones de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a las mismas.

Así las cosas, con respecto a los bienes entregados, cuando la entidad determine que ya no espera obtener de estos un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, procederá a darlos de baja en cuentas, para esto debitará las subcuentas correspondientes de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); y mediante un crédito afectará las subcuentas de la cuenta correspondiente al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, donde se tienen reconocidos los respectivos activos.

En caso de existir valor residual, la diferencia entre las partidas anteriores quedará cancelada con el respectivo débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Ahora bien, los activos deben ser reconocidos en el estado de situación financiera cuando correspondan a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, para lo cual evaluará el control teniendo en cuenta, no sólo la titularidad legal, sino también los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al mismo, la capacidad para negar 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 derivados del recurso.

En este sentido, cuando se configuren las condiciones de control sobre el tercer piso del palacio municipal, que puede ser el momento de la entrega del bien mediante escritura pública en el 2023, la entidad lo deberá reconocer atendiendo el principio de devengo, donde los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, esto es, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo, clasificándolo en la categoría que refleje la intención que se tenga sobre el mismo.

Si la intención de la entidad es emplear el activo para la prestación de un servicio o para propósitos administrativos, lo deberá clasificar en la categoría de propiedades, planta y equipo. Es de recalcar que, la entidad deberá aplicar los requerimientos de la Norma de propiedades, planta y equipo para tratar contablemente el bien recibido por concepto de permuta.

Al respecto, el numeral 10.2. Medición inicial de la norma antes referida, establece que cuando las propiedades, planta y equipo se reciben en permuta deben medirse por su valor de mercado, a falta de este, por el valor de mercado de los activos entregados y, en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados. En todo caso, al valor determinado se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno define el valor de mercado como el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Si un avalúo garantiza la anterior definición, podría ser utilizado para determinar el valor de mercado.

No obstante, si un avalúo no garantiza la definición de valor de mercado, y la entidad no cuenta con dicho valor para los bienes recibidos y entregados, deberá medir inicialmente el tercer piso del palacio municipal por el valor en libros que tenían los bienes entregados en permuta, en la fecha en que ocurrió la baja en cuentas de los mismos.

Es de precisar que, el tratamiento contable expuesto para el bien recibido por concepto de permuta, se desarrolla considerando las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación, pero de conformidad a los cambios y actualizaciones que se hacen a los Marcos Normativos, dicho tratamiento podrá estar sujeto a cambios, por lo tanto, la entidad deberá revisar la normativa que en su momento se encuentre vigente, a fin de efectuar los registros contables correspondientes.

CONCEPTO No. 20211100076531 DEL 14-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipos Ingreso por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes entregados en comodato Reconocimiento de bienes en administración. Transferencia de bienes

Doctora
MAYRA ROCÍO AVELLANEDA AMAYA
Subdirectora de Contabilidad
Secretaría de Hacienda
Tunja, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400043912 el 28 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) En atención al proceso de reconocimiento contable de los bienes entregados bajo las modalidades de Contrato de Comodato, Contrato de Administración, comedidamente solicito se sirva emitir concepto frente al lineamiento o al tratamiento contable de los mismos; dado que hemos sido objeto de hallazgos por parte de los organismos de control, en aspectos como quien debe reconocer el activo, las partidas contables que permiten su control y seguimiento, y a su vez los criterios que enmarcan la transferencia de riesgos y ventajas inherentes a los mismos, situaciones que no son claras para el Departamento de Boyacá (…)”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el

reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo. (...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad." (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 de 2018 y modificada por la resolución 090 de 2020, estipula:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.2. Administración y venta de bienes

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados en la entidad que los controla en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Por su parte, la entidad que administra debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Cuando la entrega de bienes se efectúe con el propósito de venderlos y la entidad que administra realice la venta y recaude los recursos de la misma, la entidad que controla los bienes debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por el valor efectivamente recibido en la venta, y disminuirá el saldo de la subcuenta de la cuenta que identifique el activo vendido, así como la depreciación, la amortización y el deterioro, acumulados, cuando haya lugar. 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. Para el caso de los inventarios, se aplicará lo definido en la Norma de inventarios.

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 930806-Bienes 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).”

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de

contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, quién tiene el derecho de propiedad de los recursos, cuál es la contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, la existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Por lo anterior, frente a su consulta, se precisa que el comodato o préstamo de uso, es un contrato que permite a una entidad (la comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En el desarrollo de este tipo de contrato corresponde a los participantes determinar a partir del juicio profesional de las personas a cuyo cargo se encuentre el proceso contable, la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso o de los bienes controlados.

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.

Una vez 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, si es una entidad de gobierno la que recibe el bien, o la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, si es una empresa.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante, en lugar de reconocer un gasto por transferencia o subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

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.

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.

Ahora bien, cuando se trata de un contrato de administración al igual que los contratos de comodatos, se deberá analizar si mediante dicho contrato se están entregando los elementos de control definidos en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En ese sentido, al evaluar si se entrega o no el control sobre los activos, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, aspectos como: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Se debe tener en cuenta que la titularidad jurídica no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control, por lo cual, si la entidad que entrega los bienes en administración mantiene la titularidad jurídica del activo, pero los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, no reconocerá el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

Una vez definida la entidad que mantiene el control de los activos en virtud del contrato de administración, procederá a realizar los siguientes registros según sea el caso, atendiendo a los siguientes escenarios:

1. Transferencia del control (riesgos y beneficios) por parte de la entidad que entrega los bienes en administración

Bajo este escenario, la entidad que entrega los bienes en administración debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, o la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES; y acreditará la subcuenta que corresponda de las cuentas 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, según corresponda.

Con la formalización de la entrega del activo, la entidad que entrega los bienes en administración debitará la subcuenta que corresponda a la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o la subcuenta respectiva de la

cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, según sea el caso y acreditará la subcuenta la subcuenta de la cuenta que identifique el activo.

2. Permanencia del control (riesgos y beneficios) en la entidad que entrega los bienes en administración

Si en el contrato se establece que el control (riesgos y beneficios) se mantiene en la entidad que entrega los bienes en administración, esta deberá mantener reconocidos los activos según su clasificación y aplicará lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno según corresponda.

CONCEPTO No. 20211100080431 DEL 23-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y Equipo
	SUBTEMAS	Porcentaje máximo para hacer reparaciones a un elemento de propiedades, planta y equipo al estar finalizando su vida útil.

Señora
GLORIA GUZMAN

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400046562 el 10 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Quisiera saber si existe un concepto técnico, que trate sobre el porcentaje máximo, para hacer reparaciones a una propiedad planta y equipo, si tenemos la certeza que su vida útil está por finalizar.

Ejemplo:

Un camión recolector de basura, que su vida útil es 7 años, y en sexto año allegan un concepto técnico que hay que cambiar la caja por una nueva.

Quisiera saber si hay un porcentaje máximo, para lo cual yo pueda hacer esa reparación, o en que casos es mejor hacer el cambio pero por uno nuevo”.

Mediante correo electrónico del 27 de agosto de 2021, la CGN solicito ampliar la información motivo de la consulta ya que no se indica la empresa o entidad a la que aplica el concepto solicitado, el cual fue respondido informando que la consulta es referente a una entidad de gobierno.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015 y modificadas por la Resolución 218 de 2020, establece:

“10. PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su

vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

24. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones se concluye:

Atendiendo lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo, la entidad deberá revisar si las erogaciones por los arreglos al vehículo constituyen adiciones y mejoras, reparaciones o mantenimiento de acuerdo con lo siguiente:

Son adiciones y mejoras aquellas 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.

Son reparaciones aquellas erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin que se mejore su capacidad productiva o eficiencia operativa.

Y, por último, el mantenimiento de un activo es el que realiza la entidad con el fin de conservar la capacidad normal del uso del activo.

Por lo anterior, las adiciones y mejoras corresponderán a un mayor valor del activo que en consecuencia afectarán la depreciación de los bienes, por el contrario, las erogaciones efectuadas por mantenimiento y reparaciones se deberán registrar en el gasto del resultado del periodo.

Ahora bien, para el caso puntual de su consulta, la CGN no cuenta con una tabla de porcentajes puntuales que indiquen a la entidad hasta donde se pueden hacer mantenimientos o reparaciones de la propiedad planta y equipo; la entidad tendrá que evaluar si con la erogación respectiva, el activo ampliará su capacidad productiva y eficiencia operativa a un menor costo de la adquisición de un nuevo activo.

Igualmente, es menester manifestar que, como mínimo, al término de cada periodo contable tanto el valor residual, el método de depreciación como la vida útil serán revisados, y en caso de existir un cambio significativo en estas variables, deben ajustarse para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

CONCEPTO No. 20211100082121 DEL 05-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Avalúos técnicos para determinar el valor de las propiedades, planta y equipo.

Doctor
WILSON JAVIER ROJAS MORENO
Director Administrativo y Financiero
Servicio Nacional de Aprendizaje - SENA
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400047522, el 19 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) Que esta Entidad a la fecha cuenta 275 inmuebles con un área de construcción aproximada de 1.450.000 m2 y con un área de terreno aproximada de 16.900.000 de m2. A estos predios se les hizo el último avalúo por parte del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, IGAC., en el año 2016. Desde mencionada fecha no se ha vuelto a realizar contrato de avalúos.

De suscribirse en este año un contrato de avalúos el valor aproximado es de \$1.700.000 millones.

A la mayoría de estos predios se les ha hecho intervenciones como mantenimientos, adecuaciones, construcciones nuevas, etc., por lo cual a la fecha el SENA no cuenta con valores que reflejen la realidad de sus valores comerciales.

Por lo mencionado adelanto la siguiente:

SOLICITUD:

Agradecemos indicar y/o conceptuar a esta Entidad, si de conformidad con las normas nacionales e internacionales, es posible suscribir un contrato de avalúos para los inmuebles, con el fin de obtener los valores comerciales de los mismos (...)

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades del Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define las bases de medición de los activos, entre las que se destacan las siguientes:

“6.3.4.4. Costo de reposición

104. 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.

105. 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 futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad.

106. 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.

107. Aunque en muchos casos, la sustitución más económica del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros de un activo se realiza 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.

(...)

6.3.4.5. Valor de mercado

119. El valor de mercado es el valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas. Este valor debe obtenerse en un mercado abierto, activo y ordenado. El valor de mercado es un valor de salida, observable y no específico para la entidad”. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la norma de Propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala en su numeral 10.3. Medición posterior, lo siguiente: “Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.”

De igual manera, indica en los párrafos 5, 6 y 7:

“5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El

mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.”

Entre tanto, las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y la de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.3. Reconocimiento

12. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo cuando su valor en libros supere su valor recuperable. El valor recuperable es el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. El valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Es necesario precisar que la CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública y como parte de este proceso emitió la Resolución 533 de 2015, por la cual se incorporó al RCP el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Entre las principales características de este Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se encuentra que es un desarrollo propio de la CGN que, aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), no contempla los mismos criterios definidos en estas últimas.

Así las cosas, la CGN definió en la norma de Propiedades, planta y equipo que estos activos serán medidos con posterioridad al reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, y no por el modelo de revaluación contemplado en los estándares internacionales. Por lo tanto, no se contempla registrar actualizaciones de su valor producto de nuevos avalúos técnicos.

Ahora bien, el avalúo que realice la entidad tendrá efectos contables cuando sea solicitado específicamente para la determinación del deterioro del valor de los activos (después de determinar que existen indicios de deterioro), para efectos de establecer el valor recuperable de los activos generadores de efectivo, 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 de los activos no generadores de efectivo, definido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su costo de reposición.

En ese sentido suscribir un contrato de avalúos para los inmuebles, con el fin de obtener los valores comerciales de los mismos, es una decisión que corresponde a la entidad.

Adicionalmente, es importante tener en cuenta que, como lo indica la Norma de Propiedades, Planta y Equipo, la entidad debe reconocer las adiciones y mejoras efectuadas a un bien inmueble como mayor valor de este, lo cual afectará el cálculo futuro de la depreciación, ya que en este caso se trataría de erogaciones para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

Cuando se trata de reparaciones o mantenimiento de las propiedades, planta y equipo la entidad debe reconocer un gasto en el resultado del periodo, teniendo en cuenta que las reparaciones corresponden a aquellas erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, y el mantenimiento se relaciona con la conservación de esa capacidad norma de uso.

CONCEPTO No. 20211100082611 DEL 07-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes de propiedades, planta y equipo adquiridos mediante contrato ejecutado por fases.

Doctor
PABLO ANDRÉS OLARTE HUGUET
Director Oficina Jurídica
Auditoría General de la República
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010048412, el 24 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“I. CONTEXTO:

- La Auditoría General de la República suscribió el contrato No. CD 103 de 2020, cuyo objeto y alcance se describen a continuación:

El objeto del contrato es “[b]rindar una solución integral para la implementación del protocoloIPv6 de la infraestructura de red que incluye la compra de Switch LAN y puesta en operación; prestar los servicios para su implementación, instalación, transporte, configuración, pruebas de funcionamiento, mantenimiento y transferencia de conocimiento. Así como la compra de Pool IP y suscripción de la Membresía para la Auditoría General de la República.”

El alcance del contrato comprende, la “compra de hardware Switch LAN y puesta en operación; mantenimiento de los equipos comprados por el tiempo que dure la respectiva garantía; compra de pool de direccionamiento y suscripción de la membresía; prestación de servicios y desarrollo de las fases de la guía de implementación IPV6: Fase 1 planeación, Fase 2 Implementación, Fase 3 Pruebas de funcionalidad; prestar servicios con personal especializado para: Implementación, instalación y configuración Switch LAN, a través de personal certificado, Transporte, configuración y puesta en operación de los switches; configuración en los equipos y sistemas de información de la Entidad; realizar pruebas de funcionamiento y mantenimiento a través de personal certificado; brindar la transferencia de conocimiento técnico a través de personal certificado”.

- El Manual de Políticas Contables de la Entidad, en relación con la norma aplicable para las propiedades, planta y equipo, establece:

“Reconocimiento: Las propiedades, planta y equipo se definen como activos tangibles empleados por la Entidad para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento, se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

La AGR reconocerá como propiedad, planta y equipo los activos que cumplan los siguientes requisitos:

- Se trata de un recurso tangible identificable y controlado por la AGR, del cual es probable que obtenga un potencial de servicios o beneficios económicos futuros o sirva para fines administrativos, que se espera utilizarlos en el giro normal de su operación en un periodo que exceda de un (1) año.*
- Su valor puede ser medido con fiabilidad, el cual corresponde en general al valor nominal que se ha acordado con el proveedor adicionado en los costos incurridos para el montaje, construcción y tránsito.*
- Su valor individualmente considerado es superior a medio (½) salario mínimo legal mensual vigente.*
- Que la Entidad reciba los riesgos y beneficios inherentes al bien, teniendo en cuenta los términos de la negociación pactada en la adquisición, para lo cual en cada adquisición se evaluará el tema por parte del responsable de la adquisición.”*

II. PREGUNTAS

Teniendo en cuenta lo dispuesto en la NICSP 17 y el desarrollo del contrato en mención, que se ejecutó como una solución integral en tres fases, a saber: Fase I - Diagnóstico y planeación; Fase II – Implementación; y, Fase III- pruebas de funcionalidad, que incluye la transferencia de conocimiento, se pregunta:

- 1. ¿Se debe activar el proyecto en su totalidad, o solamente la fase II de Implementación, en la cual se hace la entrega física de equipos?*
- 2. Para efectos de registro contable las fases I, de diagnóstico y planeación y III, de pruebas de funcionalidad ¿se deben registrar como un mayor valor del activo o como un gasto?*
- 3. Si partimos de la base de que las fases están representadas en un diagnóstico, una fase de implementación que incluye adquisición de bienes catalogados como propiedad, planta y equipo, y una fase de pruebas y capacitación, en el evento de considerarse que se debe activar la totalidad del proyecto, ¿se requiere ingresar el proyecto en su integridad al almacén? ¿O, cómo se procede a su activación?*

Es preciso señalar, que la Dirección de Recursos Financieros, registró como anticipo en la cuenta 190604 Anticipo para adquisición de bienes y servicios, el pago de cada una de las fases con porcentajes de 30%, 30% y 40% respectivamente, pero solamente recibió entrada de almacén por el segundo 30% que comprende parte de los componentes del Switch LAN y que de acuerdo con los requisitos del contrato para realizar el pago debía hacerse la entrega física de los equipos a la Entidad.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y modificado por la Resolución No. 167 de 2020, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: “las transacciones y otros hechos económicos de

las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, señala en el numeral 6. Definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de los flujos futuros de efectivo.

(...)

56. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener potencial de servicio o beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la entidad pueden satisfacer la definición de activo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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.

80. Cuando no exista probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocer un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución No. 425 del 2019, y modificadas por la Resolución No. 218 de 2020, en el Capítulo I. Activos, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

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. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En desarrollo del proyecto de modernización de la regulación contable pública y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la CGN expidió, entre otros, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, el cual se incorpora como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública (RCP). Este Marco Normativo 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.

Así las cosas, en atención a que la Auditoría General de la República, como entidad que hace parte del sector público del país, se encuentra clasificada como entidad de gobierno, le corresponde aplicar lo señalado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Por lo tanto, no es procedente que la entidad implemente su proceso contable con base en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público-NICSP, toda vez que estas son emitidas por un regulador internacional.

Una vez efectuada las anteriores aclaraciones, para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de las propiedades, planta y equipo, la Auditoría General de la República debe observar los criterios definidos en la Norma de propiedades, planta y equipo contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno expedidas por la CGN.

La referida Norma señala que se reconocen como propiedades, planta y equipo los activos tangibles empleados, entre otros, para propósitos administrativos, que no se esperen vender en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y que se prevé usarlos durante más de 12 meses. Asimismo, se indica que la medición inicial de estos bienes será al costo, el cual comprende, además del precio de adquisición, 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.

Para el caso puntual de la consulta, la Auditoría General de la República debe identificar, dentro de las diferentes fases del contrato No. CD 103 de 2020, los desembolsos asociados con las actividades necesarias para poner los activos en el lugar y en las condiciones necesarias para que puedan operar de la forma prevista por la entidad. Por lo tanto, harán parte del costo de los activos adquiridos, entre otros, el precio de adquisición, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, 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 de los bienes durante el proceso de instalación y puesta a punto de los activos, los costos de beneficios a los empleados relacionados directamente con la instalación y puesta en funcionamiento de los activos, así como todos los demás desembolsos necesarios para que los bienes puedan operar en la forma que ha sido prevista por la entidad.

Por su parte, los valores correspondientes a los demás desembolsos relacionados con actividades adicionales, que no corresponden a costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista, se deben reconocer como gastos en el resultado del periodo. Por lo tanto, de acuerdo con lo indicado en su comunicación, entre las actividades sobre las cuales se les debe aplicar este tratamiento se destaca las relacionadas con los procesos de diagnóstico, planeación, desarrollo de guías de implementación, mantenimiento de los bienes y capacitación.

En conclusión, la entidad no medirá los activos por el valor total del proyecto, sino que deberá efectuar un análisis integral para la identificación de los desembolsos que, de conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo, se deben incluir dentro del costo de los activos.

CONCEPTO No. 20211120085871 DEL 19-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Inventarios Otros activos Ingresos por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Gastos de administración y operaciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el registro de los bienes que son adquiridos, mejorados, rehabilitados y/o asegurados por INVIAS, y que son entregados en comodato a la Policía Nacional y al Ministerio de Defensa Nacional, en el marco de lo acordado en los Convenios Interadministrativos 008 de 2019 y 1056 de 2006.

Doctora
DEIDY JOHANNA DUQUE ZULUAGA
Coordinadora Grupo Contabilidad
Instituto Nacional de Vías (INVIAS)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010036752, el 16 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“(…)

Con el objeto de adoptar el procedimiento contable para reconocer los hechos económicos generados en desarrollo de los convenios interadministrativos citados en el asunto, anexos a esta consulta, en los que el Instituto Nacional de Vías INVIAS, aúna esfuerzos con las entidades antes citadas, para la implementación, operación, ejecución y control del “Programa de seguridad de las carreteras nacionales”, se solicita concepto de la Contaduría General de la Nación, para establecer el debido reconocimiento contable de los hechos económicos en ejecución de tales convenios, en los que al INVIAS le corresponde, entre otras, la obligación de adquirir de bienes y suministros que se entregan a esas entidades a través de un comodato, lo mismo que el aseguramiento, mantenimiento, reparación, recuperación, mejoramiento, rehabilitación y/o reposición de los mismos.

Lo anterior, considerando que la Contaduría General de la Nación CGN, mediante Resolución 167 de 2020 adicionó o modificó el Marco conceptual para la Preparación y Presentación de la Información

Financiera en las entidades de gobierno, en particular porque en la definición de activo, numeral 6.1.1., al precisar el significado del control sobre un recurso, en particular lo relativo a la entidad que tiene a cargo los riesgos significativos, en el párrafo 51, numeral ii) se señaló lo siguiente:

Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este." (Subrayado fuera de texto)

En ese contexto y teniendo en cuenta tal expresión, se solicita se informe si la CGN mantiene el criterio adoptado mediante conceptos Nos. 20162000021551 del 12-08-16, dirigido a la doctora SANDRA ISABEL URREGO CRISTANCHO, Contadora Municipio de Aguazul (Casanare) y 20192000057111 del 07-10-2019, dirigido al Coronel GUILLERMO GARZÓN FERNÁNDEZ, Director Administrativo y Financiero (E) de la Policía Nacional.

ANTECEDENTES

Específicamente a lo que hace referencia al Convenio 1056 de 2006, suscrito entre la Policía Nacional y El Instituto Nacional de Vías, enmarcado en lo dispuesto en el artículo 95 de la ley 489 de 1.998 y el artículo 2.2.1.2.1.4.4 Decreto 1082 de 2015, que enmarca la causal de contratación directa en el literal c norma 4. Artículo 2 de la ley 1150 de 2007, el Instituto Nacional de Vías, suscribió el convenio el 17 de julio de 2006, prorrogado a la fecha, con la Policía Nacional.

Dentro de dicho convenio, le corresponde al Instituto Nacional de Vías:

- Adquirir bienes y suministros con cargo a su presupuesto, que posteriormente entrega, sin contraprestación, a la Policía Nacional – Dirección de Tránsito y Transportes.*
- El INVIAS entrega los bienes en el marco de lo convenido, mediante un Contrato de Comodato, en el que la policía Nacional queda obligada a restituir los bienes en buenas condiciones salvo el deterioro natural causado por el uso. No obstante, el INVIAS podrá exigir su restitución antes del tiempo estipulado si advierte mal uso de los bienes entregados o cuando sobrevenga una necesidad imprevista o inaplazable por el incumplimiento de las obligaciones a cargo de la Policía Nacional.*
- Igualmente, al INVIAS también corresponde garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio y para ello debe mejorar, rehabilitar, mantener y/o reparar los bienes entregados a la Policía Nacional mientras estos se encuentren en poder de esa institución policial.*
- En el mismo sentido, al INVIAS le corresponde entregar sin contraprestación todos los elementos, materiales y suministros necesarios para garantizar el correcto o adecuado funcionamiento de los bienes cedidos a la Policía Nacional y la seguridad del personal que presta el servicio.*
- También, al Instituto tiene a su cargo la responsabilidad de contratar y pagar los seguros para tales Bienes*

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las entidades de gobierno, emitido mediante Resolución 533 de 2015, fue actualizado según lo dispuesto en la Resolución CGN 167 de

2020, y en el numeral 6.1. que define los elementos de los estados financieros, subnumeral 6.1.1 Activos, párrafos 49, 50, 51 y 60, precisa aspectos relacionados con el control sobre un recurso, donde se dispone que:

“El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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. (...)

Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayados fuera de texto)

La doctrina contable pública emitida por la Contaduría General de la Nación CGN mediante concepto No. 20162000021551 del 12-08-16, dirigido a la doctora SANDRA ISABEL URREGO CRISTANCHO, Contadora Municipio de Aguazul (Casanare), quien consultó sobre el procedimiento contable para el reconocimiento de la entrega de vehículos a la Policía Nacional, en referencia al Régimen de Contabilidad Pública precedente, la CGN respondió lo siguiente:

1. En relación con los bienes adquiridos por el Municipio con la intención de entregarlos a la Policía Nacional a título gratuito

Por mandato constitucional y legal contemplado en el Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, al Contador General de la Nación CGN le están asignadas las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación CGN.

Por lo señalado anteriormente, excede las competencias funcionales del Contador General de la Nación emitir un concepto respecto del (i) tipo de documento mediante el cual se deben entregar vehículos a la Policía Nacional, (ii) señalar la entidad que en tal caso debe tener la titularidad sobre los mismos, (iii) definir si los bienes se pueden entregar o no a título de donación o (iv) indicar los requisitos de carácter legal o administrativo que deben atenderse en desarrollo de ese tipo de transacciones; asuntos que de conformidad con la regulación superior son competencia de cada entidad pública.

Ahora bien, la adquisición de bienes por parte del Municipio, a través del Fondo de Seguridad, con la intención de entregarlos de inmediato a la Policía Nacional, debe reconocerse por 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 y, en el sistema de información contable, se registrarán mediante un débito en la subcuenta 151036-Equipo de transporte de la Cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la cuenta que corresponda a la naturaleza del pasivo adquirido.

El reconocimiento como Inventarios procede en razón a que los bienes se adquieren con el propósito de entregarlos a título gratuito; en tanto que no deben registrarse como Propiedades, planta y equipo por cuanto se trata de la adquisición de bienes que no serán utilizados en la producción y comercialización de bienes, en la prestación de servicios o para la administración del Municipio y, tampoco se destinarán a generar ingresos producto de su arrendamiento.

Con la entrega de los vehículos se debitará la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5211-GENERALES y se acreditará la subcuenta 151036-Equipo de transporte de la Cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Igualmente, en la doctrina contable pública contenida en el concepto No. 20192000057111 del 07-10-2019, dirigido al Coronel GUILLERMO GARZÓN FERNÁNDEZ, Director Administrativo y Financiero (E) de la Policía Nacional, quien consultó sobre el "(...) 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", la CGN concluyó lo siguiente:

"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." (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, la doctrina contable pública emitida por la Contaduría General de la Nación CGN mediante concepto No. 20162000028891 DEL 27-09-16, dirigido al doctor Nelson Guaidía Amézquita, Contador General de la Policía Nacional, quien consultó sobre el procedimiento contable frente a los bienes inmuebles que ingresan a la institución por concepto de comodatos, en el que la CGN concluyó lo siguiente:

- Al respecto del tratamiento contable contemplado en el anexo a la Resolución N° 533 de 2015, emitida por la CGN, se encuentra que:

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodatario) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y, por lo tanto, reconocerlo en su situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- *Confirman si la intención de las partes que intervienen es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.*
- *Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.*
- *Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.*
- *Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.*
- *Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.*

Efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o del potencial de servicios del activo a la comodatario que, según la consulta, sería la Policía Nacional. En este caso, será la comodatario quien reconozca el activo en su situación financiera, para lo cual 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 un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Esto, con independencia de que la comodante sea una entidad de Gobierno o una empresa pública.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodatario debe incorporar el activo al sistema de información contable y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, debe utilizar la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, 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 entidad comodatario debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, pero no incorporará el bien en sus activos.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual, la comodatario debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, pero no incorporará el bien en sus activos.

Con relación a la actualización del valor, en el caso de que el bien inmueble se clasifique como propiedades, planta y equipo, o como propiedades de inversión, no será necesario hacer el avalúo de los bienes para calcular la medición

posterior, por cuanto esta debe hacerse al costo; sin embargo, un avalúo podría ser necesario para determinar el deterioro del bien, cuando existan indicios de este.

“2. El inmueble recibido por la Policía Nacional (terreno), que por sucesión le corresponde a la institución el 50% del mismo, siendo el 50% restante de un tercero, sin indicar cuál parte geográfica es de la propiedad de la policía, por lo cual se habla de derechos del 50% del terreno, ¿se debe registrar en la cuenta 1640-Terrenos?, ¿o se debe registrar como derechos en la cuenta 19?”

Sobre el reconocimiento de la porción del terreno, la Policía Nacional deberá registrar el valor proporcional de la propiedad que tiene sobre el terreno, observando las normas relativas al reconocimiento de propiedades, planta y equipo correspondientes. Para el registro, la Entidad debe, inicialmente, determinar el uso de la propiedad, de allí que sea posible que el importe se debite en la subcuenta respectiva de la cuenta 1605-TERRENOS o en la subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, revelando en notas a los estados financieros el motivo por el cual no se ha dado uso al terreno. En el caso de que el registro se realice en la última subcuenta mencionada, en cuanto la Entidad especifique las condiciones necesarias para decidir el uso que le dará a la porción del terreno, esta deberá reclasificarse a la subcuenta y cuenta que mejor refleje la realidad del nuevo hecho económico. En consecuencia, no es viable efectuar registro alguno dentro del Grupo 19 -OTROS ACTIVOS.

ANÁLISIS DEL CASO

En cumplimiento de lo previsto por la CGN en el citado Marco conceptual, subnumeral 6.1.1 Activos, párrafos 60, este Instituto ha realizado juicios profesionales abordando, de manera integral, todos los elementos señalados por la CGN en el Marco normativo contable para entidades de gobierno, en procura de establecer cuál de las entidades partícipes de los hechos económicos a que hace referencia esta consulta, en procura de garantizar el reconocimiento en una sola entidad, para lo cual se ha considerado lo siguiente:

- El INVIAS tiene la titularidad legal sobre los bienes adquiridos; sin embargo, como lo dispone el subnumeral 6.1.1 Activos, párrafos 50, del Marco conceptual, esta no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; es decir, que la titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.*
- Adicionalmente, se tuvo en cuenta que la entidad que tiene la capacidad para determinar el uso del recurso a fin de obtener potencial de servicio; lo mismo que para determinar el acceso al recurso o para negar o restringir su uso, es la Policía Nacional. No obstante, en el marco del Convenio se establece lo siguiente “Destinar el parque automotor entregado en virtud del presente convenio, exclusivamente al desarrollo del programa de seguridad en carreteras nacionales (...) cubrir las rutas, zonas y carreteras en las cuales se ejecutarán los programas de seguridad establecidos de manera coordinada con el Director del Programa de Seguridad en Carreteras Nacionales, incluida la red vial principal y la red terciaria”*
- La entidad que usufructúa, aprovecha, utiliza o explota el potencial de servicios de tales bienes es la Policía Nacional, para con ello cumplir su cometido estatal.*
- La entidad que tiene la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este es el INVIAS.*
- Frente a los riesgos inherentes al activo que se asumen, que deben ser significativos para determinar la entidad que debe reconocer los bienes, se ha analizado lo siguiente:*

Cuando se presentan condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio

de los bienes utilizados o usufructuados por la Policía Nacional para atender su cometido estatal, se ha interpretado que la entidad afectada por la pérdida de la capacidad productiva de esos activos es la Policía Nacional.

· Sin embargo, lo anterior se podría contradecir, si se tiene en cuenta que la entidad que debe recuperar o reponer esa capacidad productiva es el INVIAS.

· De otra parte, también al INVIAS le corresponde garantizar la adecuada operación de los bienes entregados a la Policía, pues con cargo a su presupuesto, este Instituto debe atender el aseguramiento, mantenimiento, reparación, rehabilitación, pagos seguros y/o reposición de los bienes cedidos.

· Una vez concluido el uso del Activo, la policía Nacional queda obligada a restituir los bienes en buenas condiciones salvo el deterioro natural causado por el uso. No obstante, el INVIAS podrá exigir su restitución antes del tiempo estipulado si advierte mal uso de los bienes entregados o cuando sobrevenga una necesidad imprevista o inaplazable por el incumplimiento de las obligaciones a cargo de la Policía Nacional.

CONSULTA:

Considerando, de manera particular o específica, lo establecido por la CGN en el Subnumeral 6.1.1. Activos, párrafo 51, del Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de gobierno. Se pregunta lo siguiente:

1. En el marco de lo acordado en el Convenio Interadministrativo 1056 de 2006, suscrito entre el Ministerio de Transporte, el Instituto Nacional de Vías INVIAS y Dirección General de la Policía Nacional anexo a esta consulta, ¿cuál es el procedimiento contable que deben atender ambas entidades cuando se producen los siguientes eventos a cargo del INVIAS?:

- Adquisición de equipos, muebles y enseres, obtenidos con el mismo objetivo*
- Adquisición de suministros y demás elementos para garantizar el normal funcionamiento de los activos entregados en comodato*
- Entrega por parte del INVIAS a la Policía Nacional, en el marco de lo acordado en el citado convenio, de los equipos, muebles y enseres, suministros y elementos requeridos para el normal funcionamiento de los mismos.*
- Reconocimiento y pago de las erogaciones correspondientes al mantenimiento, reparación, recuperación, mejoramiento, rehabilitación y/o reposición de equipos, muebles y enseres entregados por el INVIAS a la Policía Nacional.*
- Pago de los seguros relacionados con las equipos, muebles y enseres entregados a la Policía Nacional.*
- Reconocimiento de la depreciación y deterioro de los equipos, muebles y enseres utilizados por la Policía Nacional*

2. Igualmente, se solicita concepto sobre el procedimiento contable a seguir por parte del Ministerio de Defensa Nacional y del INVIAS en el marco del Convenio 008 de 2019, para el cual se han establecido obligaciones y condiciones similares a las señaladas anteriormente en lo que hace referencia a las establecidas en el Convenio con la Policía Nacional (se anexa copia del Convenio 008 de 2019).

3. Por último, se pregunta si la Contaduría General de la Nación CGN mantiene el criterio adoptado en la doctrina contable pública emitida mediante conceptos Nos. 20162000021551 del 12-08-16, dirigido a la doctora SANDRA ISABEL

URREGO CRISTANCHO, Contadora Municipio de Aguazul (Casanare) y 20192000057111 del 07-10-2019, dirigido al Coronel GUILLERMO GARZÓN FERNÁNDEZ, Director Administrativo y Financiero (E) de la Policía Nacional?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución 533 de 2015 y actualizado por la Resolución 167 de 2020, define el principio de Esencia sobre forma, así: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Marco Conceptual define los activos en su numeral 6.1.1, así:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad”. (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, los párrafos 5, 6 y 7 de la norma de Propiedades, planta y equipo señalan:

“5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo”. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el párrafo 1 del numeral 9.1. Reconocimiento, de la norma de Inventarios del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, establece:

“1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios”. (Subrayado fuera de texto)

Para finalizar, el numeral 1.3. Transferencias, de la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indica lo siguiente:

“1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

A. Definición del control sobre los activos en comodato utilizados en el desarrollo de las actividades del Programa de Seguridad en Carreteras Nacionales:

Frente a la primera y segunda inquietud de su consulta, es necesario precisar que, de acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se reconoce como activos los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Así las cosas, les corresponde a las partes que intervienen en un contrato o convenio, según corresponda, apoyarse en juicios profesionales que aborden integralmente los elementos de la definición de activo establecida en el Marco Conceptual, para definir el tratamiento contable de los bienes que son entregados o recibidos en el marco de estos instrumentos jurídicos. Entre los elementos antes mencionados se encuentra el control, el cual implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para la evaluación del control, el Marco Conceptual establece un listado no exhaustivo de algunos aspectos que las entidades deben tener en cuenta para evaluar si existe o no control sobre los recursos, tales como: (i) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia de este; (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Respecto a los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el Marco Conceptual establece que estos corresponden a: (i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente su capacidad para generar beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o (ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

Cada uno de estos aspectos constituye un indicio de la existencia del control sobre el recurso que, si bien no son factores concluyentes, su identificación y análisis puede contribuir y apoyar esa decisión. Por lo tanto, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos no son el único aspecto que se debe considerar al momento de efectuar dicha evaluación, puesto que deberá analizarse junto con los demás aspectos a fin de definir cuál de las entidades tiene el control sobre los bienes.

Aunado a lo anterior, las entidades pueden definir otro tipo de aspectos que contribuyan a la evaluación del control y que se ajusten al hecho económico que se está analizando. En el caso de los contratos de comodato, las entidades podrán evaluar la pertinencia de incluir dentro de los aspectos a analizar la intención que tengan las partes de prorrogar el contrato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo, con el fin de determinar cuál entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo, y asume de forma significativa los riesgos inherentes a este durante la mayor parte de la vida económica del bien.

En consonancia con lo antes mencionado y atendiendo al principio de Esencia sobre forma, le corresponde al Instituto Nacional de Vías (INVIAS) junto con la Dirección General de la Policía Nacional y el Ministerio de Defensa Nacional (entidades comodatarias), apoyarse en juicios profesionales que permita establecer la esencia económica subyacente de la transacción, evaluando para ello el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, entre otros aspectos que permitan definir el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado cuando se trata de una entrega de bienes a través de un comodato.

Efectuada la evaluación del control correspondiente que deberán realizar las entidades de manera integral, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

1. Transferencia del control de los bienes a la entidad comodataria

Cuando por esencia económica, la entidad comodataria obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos y asume de forma significativa los riesgos inherentes a estos, además de existir otros aspectos que permiten concluir que controla los bienes aun cuando la forma legal del contrato de comodato puede significar que el comodatario no adquiera la titularidad jurídica sobre estos, se reconocerá el hecho económico como una transferencia.

Así las cosas, si desde el momento de la adquisición de los equipos, muebles y enseres se determina que se transferirá su control a la entidad comodataria, el INVIAS los registrará como inventarios, en razón a que se adquieren con el propósito de entregarlos a título gratuito, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acreditando la cuenta que corresponda a la naturaleza del pasivo adquirido.

Con la entrega de estos bienes a la entidad comodataria, el INVIAS debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Por su parte, la entidad comodataria incorporará estos activos en su sistema de información contable mediante un débito de la cuenta y subcuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, además de aplicar los requisitos contables que la norma correspondiente le exija.

Ahora bien, cuando en la transferencia de los activos se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución de estos, la entidad comodataria deberá incorporar los activos a su sistema de información contable y reconocerá un pasivo diferido, afectando la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, hasta tanto se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Por su parte, el INVIAS desincorporará los activos y reconocerá un activo diferido, afectando la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, la cual será objeto de amortización para reconocer el gasto por transferencia.

2. Entrega de bienes a la entidad comodataria, sin transferir el control

Cuando por esencia económica, el INVIAS no transfiere sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos, ni tampoco los riesgos significativos inherentes a estos, además de no existir otros aspectos que permiten concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes, le corresponderá a esta última revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Por lo anterior, el INVIAS reconocerá la adquisición de los bienes en su situación financiera como propiedades, planta y equipo y aplicará lo dispuesto en la norma de Propiedades, planta y equipo del Marco Normativo de Entidades de Gobierno para lo que tiene que ver con su reconocimiento, medición inicial, medición posterior, presentación y revelaciones.

3. Reconocimiento de las erogaciones que debe ejecutar el INVIAS para el mejoramiento, rehabilitación, mantenimiento o recuperación de un activo transferido mediante un contrato de comodato, cuando se ha cedido el control de estos.

Las adiciones o mejoras de las propiedades, planta y equipo, que aumenten la vida útil del activo, amplíen su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos o servicios, o reduzcan significativamente los costos, se deberán reconocer como un mayor valor de los activos. Por lo tanto, si el INVIAS no tiene el control sobre los bienes, pero efectúa el desembolso de los recursos para cubrir estos conceptos, deberá reconocer el hecho económico como una transferencia a la entidad que los controla, con el propósito de que esta última los incorpore como mayor valor de los activos.

En cuanto a las erogaciones relacionadas con mantenimiento, reparaciones, suministros, seguros, entre otros conceptos que no aumenten la vida útil del activo, no amplíen su capacidad productiva o eficiencia operativa, no mejoren la calidad de los productos o servicios, o no reduzcan significativamente los costos, el INVIAS los reconocerá en su información financiera como gastos en el resultado del periodo.

B. Vigencia de la Doctrina Contable Pública:

En cuanto a su tercera inquietud, la Doctrina Contable Pública que se expidió atendiendo a los preceptos de las normas del Régimen de Contabilidad Pública precedente, sigue la suerte de la regulación en virtud de la cual fue expedida, es decir, pierde su vigencia como consecuencia de la derogatoria. Por lo cual, para efectos de interpretar los nuevos marcos normativos la entidad debe ceñirse a la doctrina que se ha expedido y que se expida en virtud de estos, 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 interpretarse las normas de un régimen que difiere de aquel por el cual se expidió.

Así las cosas, el concepto N° 20162000021551 del 12 de agosto de 2016, dirigido a la doctora Sandra Isabel Urrego Cristancho, Contadora de Municipio de Aguazul (Casanare), el cual se desarrolló con referencia al Régimen de Contabilidad Pública precedente, se encuentra derogado por efecto de la expedición de la nueva regulación contable.

Respecto al concepto N° 20162000028891 del 27 de septiembre de 2016, dirigido al doctor Nelson Guaidía Amézquita, Contador General de la Policía Nacional, y al concepto N° 20192000057111 del 07 de octubre de 2019, dirigido al coronel Guillermo Garzón Fernández, Director Administrativo y Financiero (E) de la Policía Nacional, emitidos bajo el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, es preciso señalar que se encuentran vigentes.

Lo anterior se debe a que, aunque los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos fueron un aspecto que se incorporó explícitamente para la evaluación del control de los activos en el Marco Conceptual, mediante la última actualización según la Resolución 167 de 2020, ya hacia parte del análisis y desarrollo de la doctrina emitida por la CGN, como se evidencia en el concepto N° 20162000028891, emitido el 27 de septiembre de 2016 y dirigido al coronel Nelson Guaidía Amézquita, Contador General de la Policía Nacional.

CONCEPTO No. 20211100086331 DEL 21-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de inmuebles no certificados y su baja en cuentas

SEÑORES
GOBERNACIÓN DEPARTAMENTO DEL TOLIMA
Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400050702 el 08 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) Buenas tardes, cordialmente solicito me sea aclarado cual es el manejo de las cuentas contables para inmuebles no certificados, toda vez que la Gobernación, necesita establecer un manual de procesos de dichos predios no certificados, por parte de la oficina de instrumentos públicos, así también, es preciso consultar cual es el procedimiento para dar de baja a las cuentas contables, de estos mismos predios en el municipio (…)”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, menciona:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(…)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener 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.

49. 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.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo 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 del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios 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 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.

(...)

10.4 Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación".
(Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado, que puedan medirse fiablemente y de los cuales se espera obtener 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 generar beneficios económicos futuros. Para efectos de evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta aspectos como la titularidad legal, sin que esta sea esencial a efecto de determinar la existencia del activo y del control; acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso; forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso, entre otros.

En consecuencia, para los bienes objeto de consulta es necesario analizar los criterios de control que subyacen de la relación que tiene el Departamento con los mismos, con el fin de garantizar que si los inmuebles constituyen un activo para la entidad, con independencia de que se ostente la titularidad jurídica, se reconozcan en los estados financieros.

Así, atendiendo a lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, si los inmuebles objeto de consulta son empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; se tienen arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; o tienen un uso futuro indeterminado, se aplicará la Norma de propiedades, planta y equipo.

Por lo anterior, si una vez los inmuebles dejan de cumplir con las características para ser reconocidos como activos del Departamento, se efectuará la baja en cuentas cuando se disponga del elemento o no se espere

obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando las subcuentas y cuentas respectivas del Grupo 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se reconocerá en el resultado del periodo debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o acreditando la subcuenta 480805 Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

CONCEPTO No. 20211100086351 DEL 21-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas de orden acreedoras Asuntos no contemplados en una clasificación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cuentas por cobrar, los ingresos y los gastos generados a través de contratos de administración, operación y conservación de los distritos de adecuación de tierras. Reconocimiento contable de los bienes entregados y adquiridos en virtud contratos de administración, operación y conservación de los distritos de adecuación de tierras.

Doctor
CESAR AUGUSTO CASTAÑO JARAMILLO
Secretario General
Agencia de Desarrollo Rural
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010050732, el 08 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia de Desarrollo Rural -ADR, amablemente solicita dar alcance al concepto No.2018200019681 (sic) del 07 de marzo de 2018 emitido por la CGN en respuesta a la consulta realizada por la secretaria general de la época con respecto al manejo contable de los Distritos de Adecuación de Tierras entregados a las asociaciones a través de los contratos de administración, operación y conservación, esta solicitud se realiza con fundamento en la interpretación jurídica emitida por la Vicepresidencia de gestión contractual (Memorando 201850000036603, anexo) de la ADR de los contratos de administración, operación y conservación.

Agradecemos que en este alcance nuevamente se analicen las inquietudes contables de la agencia de desarrollo rural con respecto al manejo contable de la información que genera estos contratos de administración, operación y conservación, las cuales se detallan a continuación:

- 1. ¿Debe la ADR incluir en su contabilidad la cartera de deudores que se genere en el proceso del cobro de los servicios que se prestan en el distrito? Y actualizarla antes del cierre del ejercicio contable.*
- 2. ¿Debe la ADR reconocer los recaudos e ingresos que se generen en la asociación producto de la ejecución del contrato de administración, operación y conservación (sic)*

3. ¿Debe la ADR reconocer los gastos que se generen en la ejecución del respectivo contrato de administración, operación y conservación (sic)

4. ¿Contablemente cómo debe reconocer la ADR los bienes (terrenos, infraestructura, construcciones, bienes muebles etc) entregados a la asociación en virtud del contrato de administración, operación y conservación y, las nuevas adquisiciones de propiedad planta y equipo que se autoricen durante la ejecución del contrato (sic)”

El Memorando 201850000036603 del 05 de octubre de 2018, emitido por la Vicepresidencia de gestión contractual de la ADR, indica:

“En consecuencia, se hace preciso aclarar que la Agencia de Desarrollo Rural deberá acatar y dar pleno cumplimiento al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación con radicación No. 20182000019681 de fecha XXXXXX de 2018 con el propósito que esta ultima Entidad pueda expedir los lineamientos contables para el registro de los hechos económicos propios de los distritos que son administrados por las asociaciones de usuarios, acordes con la naturaleza de los contratos suscritos por la Agencia.”

CONSIDERACIONES

El Contrato de administración, operación y conservación N° 528 de 2017, suscrito entre la Agencia de Desarrollo Rural y la Asociación de Usuarios del Distrito de Adecuación de los Municipios de Roldanillo-La Unión-Toro -ASORUT, dispone en sus cláusulas:

“PRIMERA.- OBJETO DEL CONTRATO -Administrar, Operar y Conservar el Distrito de Adecuación de los Municipios de Roldanillo-La Unión-Toro, localizado en el departamento del Valle del Cauca, que será ejecutado por la ASOCIACIÓN DE USUARIOS DEL DISTRITO DE ADECUACIÓN DE LOS MUNICIPIOS DE ROLDANILLOLA UNIÓN-TORO -ASORUT, ejecutara el contrato con autonomía y bajo su responsabilidad conforme a lo estipulado en la Ley 41 de 1993 y los documentos del contrato.

PARÁGRAFO 1: ALCANCE DEL OBJETO- En el marco de la ejecución del presente convenio se adelantarán las siguientes actividades: Administración del distrito: La administración de un distrito es el conjunto de actividades que tienen como propósito soportar desde la perspectiva contable, financiera, legal, ambiental, administrativa, la operación y conservación del distrito y garantizar los bienes y servicios necesarios para la prestación del servicio público de adecuación de tierras. Operación del distrito: La operación del distrito se define como el conjunto de actividades que tiene como objetivo, la entrega oportuna del agua necesaria para satisfacer los requerimientos de las actividades agropecuarias desarrolladas dentro del área de influencia del Distrito. Conservación del Distrito: La conservación de las obras de un Distrito de Adecuación de Tierras se define como el conjunto de actividades tendientes a sostener, en condiciones óptimas de servicio y funcionamiento la infraestructura, sus equipos e instalaciones, para proporcionar un servicio oportuno, eficiente y eficaz en las áreas beneficiadas, con la finalidad de sostener o incrementar la producción y productividad agrícola bajo riego. (...)

SEGUNDA. – OBLIGACIONES DE ASORUT – ASORUT dará cumplimiento a los derechos y deberes consagrados en los artículos 4o. y 5o. de la Ley 80 de 1993, los que le impone el art. 22 de la Ley 41 de 1993, y en especial se obliga a:

A) OBLIGACIONES GENERALES:

1. Ejecutar con plena autonomía técnica, administrativa y financiera el objeto contractual.
2. Atender las instrucciones y lineamientos que durante el desarrollo del contrato se le impartan por parte de LA AGENCIA a través de reglamentos o por parte del supervisor. (...)

B) OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE ASORUT:

Desde el punto de vista administrativo:

- 1) Recibir de LA AGENCIA las obras de infraestructura, equipos y bienes muebles e inmuebles del distrito, así como los inherentes a éste, para su administración, operación y conservación. (...)
- 3) Cumplir con las actividades de administración del distrito de adecuación de tierras, que permitan la prestación del servicio público de manera eficaz, eficiente, oportuna y adecuada, garantizando los principios de igualdad, moralidad, economía, celeridad e imparcialidad, de conformidad con el capítulo 8 del documento "ACTUALIZACIÓN DEL MANUAL DE NORMAS TÉCNICAS BÁSICAS PARA LA REALIZACIÓN DE PROYECTOS DE ADECUACIÓN DE TIERRAS. — UPRA -2015" y el Manual de Administración, Operación y Conservación aprobado por LA AGENCIA. (...)
- 6) Destinar la suma que recaude ASORUT por concepto de tarifas y otros ingresos del distrito, en la administración, operación y conservación y demás fines contemplados como objetivos de éste contrato. (...)
- 8) Realizar las gestiones de cobro persuasivo derivado del incumplimiento de las obligaciones generadas con ocasión de la prestación del servicio público de adecuación de tierras. (...)
- 13) Adquirir a nombre de la Agencia de Desarrollo Rural ADR, los bienes muebles e inmuebles y maquinaria y equipo que ASORUT adquiera con recursos de tarifas y demás ingresos provenientes de la prestación del servicio público de adecuación de tierras. (...)

Desde el punto de vista Operacional:

- 1) Cumplir con las actividades de operación del distrito de adecuación de tierras, que permitan la prestación del servicio público de manera eficaz, eficiente, oportuna y adecuada, garantizando los principios de igualdad, moralidad, economía, celeridad e imparcialidad, de conformidad con el capítulo 8 del documento "ACTUALIZACIÓN DEL MANUAL DE NORMAS TÉCNICAS BÁSICAS PARA LA REALIZACIÓN DE PROYECTOS DE ADECUACIÓN DE TIERRAS. — UPRA -2015" y el Manual de Administración, Operación y Conservación aprobado por LA AGENCIA.
- 2) Operar todas las obras de infraestructura, instalaciones, equipos y demás bienes muebles e inmuebles que conforman el distrito para fines de la prestación del servicio público.
- 3) Tramitar, renovar, o modificar la concesión de aguas y cumplir con las obligaciones derivadas del respectivo acto administrativo que otorga tal concesión de la cual se remitirá la correspondiente copia a LA AGENCIA. Es de resaltar que la concesión de aguas deberá tramitarse a nombre de la AGENCIA como propietaria del Distrito de adecuación de tierras y los gastos generados en razón de estos trámites deban pagarse por ASORUT, con cargo a los recursos recaudados por la asociación. (...)

Desde el punto de vista de la Conservación:

- 1) Cumplir con las actividades de conservación del distrito de adecuación de tierras, que permitan la prestación del servicio público de manera eficaz, eficiente, oportuna y adecuada, garantizando los principios de igualdad, moralidad, economía, celeridad e imparcialidad, Cumplir con las actividades de operación del distrito de adecuación de tierras, que permitan la prestación del servicio público de manera eficaz, eficiente, oportuna y adecuada, garantizando los principios de igualdad, moralidad, economía, celeridad e imparcialidad, de conformidad con el capítulo 8 del documento "ACTUALIZACIÓN DEL MANUAL DE NORMAS TÉCNICAS BÁSICAS

PARA LA REALIZACIÓN DE PROYECTOS DE ADECUACIÓN DE TIERRAS. — UPRA -2015° y el Manual de Administración, Operación y Conservación aprobado por LA AGENCIA.

2) Mantener en buen estado los bienes entregados en administración, con el fin de que resulten funcionales en pro de la prestación del servicio de adecuación de tierras y las actividades inherentes a esta.

3) Efectuar la reparación y conservación de toda la infraestructura del distrito, incluyendo el área administrativa, sistemas electromecánicos requeridos, para la captación, conducción y distribución de las aguas, y el sistema de drenaje, estructuras, obras de captación, bombas y sistemas de distribución de aguas, así como mantenimiento y reparación de maquinaria, vehículos y equipo, y demás bienes inherentes al Distrito, a efecto de que garantice la prestación del servicio y la sostenibilidad de los bienes, garantizando la disposición de residuos generados de la misma, dando cumplimiento a la normatividad ambiental vigente y a las obligaciones impuestas por la Corporación Autónoma Regional, en el acto administrativo mediante el cual se otorgó la concesión de aguas para la operación del distrito. (...)

PARÁGRAFO: Para el cumplimiento de las obligaciones inherentes al objeto de este contrato, ASORUT podrá, con sujeción a las normas del derecho privado que la rigen, celebrar todos los actos y contratos necesarios para el adecuado funcionamiento del Distrito, sin que pueda comprometer el patrimonio de éste.

TERCERA.- OBLIGACIONES DE LA ADR:

1. Entregar a ASORUT la infraestructura, equipos y bienes inherentes al distrito, para su administración, operación y conservación. (...)

SÉPTIMA.- VALOR Y FORMA DE PAGO- A. VALOR: El valor del contrato a suscribir será igual a la suma que recaude efectivamente ASORUT durante la vigencia del contrato; sin embargo su monto inicial será igual al presupuesto que apruebe la agencia para el primer año de vigencia del contrato, para el segundo año será lo aprobado en la resolución del presupuesto expedido por LA AGENCIA y así sucesivamente hasta alcanzar el tiempo de vigencia del contrato.

PARÁGRAFO: Las partes de común acuerdo, para efectos de la ejecución del presente contrato adoptaran la Resolución 557 del 28 de diciembre de 2016 "Por la cual se aprueban los presupuestos ordinarios de Administración, Operación y Conservación y el valor de las tarifas para el año 2017, del Distrito de Adecuación de Tierras de Gran Escala del Roldanillo-La Unión-Toro, Administrado por la Asociación de Usuarios de ASORUT." para el año 2017.

B. FORMA DE PAGO: La contraprestación del servicio prestado por ASORUT será el 5% (cinco por ciento) de los recursos que mensualmente se capten por concepto de tarifas, de los cuales se hará transferencia al patrimonio de ASORUT cuando el supervisor lo autorice por escrito, previa presentación y aprobación de la siguiente documentación: A. Informe de ejecución mensual de que trata el numeral 10 de las obligaciones específicas de ASORUT. B. Recibos de pago por concepto de aportes al sistema de seguridad social en salud, pensión y al sistema de riesgos laborales y aportes parafiscales si a ello hubiere lugar. C. Cuenta de cobro o factura, según sea el caso. D. Demás documentación o soportes que establezca la ley o el reglamento. Los documentos mencionados deberán ser enviados dentro de los cinco (5) primeros días hábiles de cada mes. Una vez validada esta información, y dada la autorización de transferencia de los recursos de contraprestación del servicio, el supervisor remitirá esta documentación a la Vicepresidencia de Gestión Contractual, junto con la respectiva Certificación de recibo a satisfacción de los informes de actividades, suscrito por el supervisor, para que repose en la carpeta del contrato.

OCTAVA.- RECAUDOS.-Se refiere a la suma que recaude ASORUT por concepto de tarifas fijas, volumétricas y otros ingresos propios del distrito (a los usuarios y/o a la asociación) y otros ingresos, conforme a los criterios establecidos en los reglamentos que se expidan para este efecto.

PARÁGRAFO: De los recaudos efectuados, ASORUT destinará hasta el 25% en el componente de administración del Distrito.

NOVENA.- DE LOS BIENES MUEBLES E INMUEBLES ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN - LA AGENCIA mediante este contrato hace entrega de las obras, equipos, infraestructura y demás bienes muebles e inmuebles existentes en el DISTRITO DE ADECUACIÓN DE LOS MUNICIPIOS DE ROLDANILLO-LA UNIÓN-TORO —a ASORUT para que esta administre dichos recursos en los términos señalados en el presente contrato y en los establecidos en la Ley 41 de 1993. No obstante, es importante señalar que LA AGENCIA es la propietaria de todos los bienes muebles e inmuebles entregados en el marco de este contrato a ASORUT, por lo cual esta última no tendrá facultades dispositivas en relación con los mismos, los cuales deberán ser destinados exclusivamente para el uso del Distrito, no obstante LA AGENCIA podrá autorizar cualquier otro uso, previa solicitud de ASORUT. En todo caso ASORUT responderá hasta por culpa leve por los perjuicios que cause a los bienes entregados en administración, cuando por negligencia o cualquier otra causa se llegaren a extraviar o deteriorar más allá del uso normal que se haya destinado. (...)

PARÁGRAFO 2: Los bienes adquiridos con dineros correspondientes a tarifas, alquiler de maquinaria y otros ingresos inherentes a la prestación del servicio son del DISTRITO DE ADECUACIÓN DE LOS MUNICIPIOS DE ROLDANILLO-LA UNIÓN-TORO y se entenderán como de propiedad de LA AGENCIA para lo que se hace necesario por parte de LA AGENCIA a través de la supervisión, verifique la procedencia de los recursos.

PARÁGRAFO 3: Al término del presente contrato ASORUT devolverá la totalidad de los bienes pertenecientes al Distrito, sin que por ello haya lugar a remuneración o indemnización alguna adicional a lo pactado en los términos del presente contrato.

DECIMA: COBRO DE CARTERA - Se refiere a la suma que debe recuperar LA AGENCIA por valores facturados y no pagados oportunamente por el usuario, para lo cual ASORUT adelantará las actuaciones necesarias para que se efectúen los respectivos pagos a través de las gestiones de cobro persuasivo. En caso de no ser efectiva esta gestión, ASORUT deberá remitir a la Oficina Asesora Jurídica de LA AGENCIA las facturas y demás información requerida, con el fin de que LA AGENCIA proceda a adelantar los procesos coactivos a que haya lugar. Lo anterior, conforme al periodo de facturación del distrito, una vez haya transcurrido dos (2) periodos de morosidad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: “(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, define en el numeral 6.1.1. Activos:

“48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para

que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución No. 425 del 2019, y modificadas por la Resolución No. 218 de 2020, en el Capítulo V. Otras normas, señalan:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se

consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

5. La entidad concedente medirá los activos contruidos, 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.

(...)

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda.

1.2. 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).

10. Si la entidad concedente realiza pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, le cede derechos para explotar dicho activo u otro activo generador de ingresos, reconocerá separadamente la parte que corresponde al pasivo financiero y la parte que corresponde al pasivo diferido. El valor inicial del pasivo total será el mismo valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente reconocido como activo, 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.

(...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en atención al Marco Conceptual, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, quién tiene el derecho de propiedad de los recursos, cuál es la contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, la existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Teniendo en cuenta lo anterior, y frente al análisis realizado al Contrato de administración, operación y conservación N° 528 de 2017, suscrito entre la Agencia de Desarrollo Rural y la Asociación de Usuarios del Distrito de Adecuación de los Municipios de Roldanillo-La Unión-Toro -ASORUT, se precisa que en este se

presentan las condiciones para asimilarse con un contrato de concesión, a partir del cual se procede a dar respuesta a cada una de sus preguntas.

1. ¿Debe la ADR incluir en su contabilidad la cartera de deudores que se genere en el proceso del cobro de los servicios que se prestan en el distrito?

Partiendo del hecho de que la ADR a través del contrato firmado con ASORUT cedió a este último el monto del recaudo que realice por concepto de tarifas fijas, volumétricas y otros ingresos propios del distrito, para realizar las actividades propias de administración, operación y conservación, así como el correspondiente porcentaje de contraprestación, no corresponde a la ADR incorporar en su información financiera la cartera que se genere por los servicios prestados por ASORUT.

Ahora bien, cuando la ADR efectúe la gestión de cobro coactivo, de acuerdo con lo estipulado en el contrato, de los servicios prestados por ASORUT, deberá reconocer cada proceso que adelante debitando 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. Los valores registrados deberán ser actualizados conforme la ADR disponga de información frente al avance de cada proceso.

2. y 3. ¿Debe la ADR reconocer los recaudos e ingresos que se generen en la asociación producto de la ejecución del contrato de administración, operación y conservación? ¿Debe la ADR reconocer los gastos que se generen en la ejecución del respectivo contrato de administración, operación y conservación?

La norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, en el numeral 1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión, indica que la entidad concedente reconoce los ingresos por los servicios prestados, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de los activos, en la porción en que tenga derecho o asuma la obligación ante terceros.

De acuerdo con la respuesta del numeral anterior, la ADR cedió el monto del recaudo de los servicios prestados a ASORUT para las actividades de administración, operación, conservación y el porcentaje de contraprestación, con lo cual no se genera para la ADR el reconocimiento de derechos de cobro o recaudo, al tiempo que tampoco se crean obligaciones por gastos dentro de las actividades desarrolladas por ASORUT.

4. ¿Contablemente cómo debe reconocer la ADR los bienes entregados a la asociación en virtud del contrato de administración, operación y conservación y, las nuevas adquisiciones de propiedad planta y equipo que se autoricen durante la ejecución del contrato?

De acuerdo con la norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, la entidad debe reclasificar los bienes que son entregados a la subcuenta y cuenta correspondiente de activos en concesión, que para el caso de la ADR se efectuaría a la subcuenta que corresponda al tipo de activo de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN, la reclasificación se efectuará por el valor en libros que presentaban los activos previamente, y para su medición posterior se seguirán los lineamientos establecidos en la norma de Propiedades, planta y equipo.

En relación con los activos que sean contruidos, desarrollados o adquiridos por ASORUT, así como la mejora o rehabilitación a los activos existentes, la ADR los medirá al costo, el cual incluye los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de estos para que puedan operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos de conformidad con los términos del acuerdo.

En cuanto al reconocimiento de los activos proporcionados por ASORUT, así como las mejoras o rehabilitación a los activos existentes, la ADR los reconocerá como propiedad, planta y equipo en concesión. Simultáneamente la entidad reconocerá un pasivo diferido, dado que, para cubrir la contraprestación por la adquisición de activos y mejoras y rehabilitación a los activos existentes, la ADR cedió los ingresos por los servicios prestados. Posteriormente, el valor del pasivo diferido se amortizará y reconocerá un ingreso, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión.

Por lo anterior, la ADR registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN, y un crédito en la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones – concedente, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Posteriormente, con la amortización del pasivo diferido, la ADR registrará un ingreso en la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20211100086371 DEL 21-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de propiedades, planta y equipo en un contrato de comodato

Doctora
CARMEN EMILIA MUÑOZ TORO
Subcontralora
Contraloría Municipal de Armenia
Armenia, Quindío

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400050792 el 9 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿Cuál debe ser el procedimiento contable en cuanto a la devolución del Vehículo por terminación de contrato de comodato; pero el Vehículo se encuentra dentro de las cuentas del activo de la entidad?, ¿Cuál debe ser el tratamiento contable en cuanto a la depreciación que ya se tiene y la que faltaría por depreciar?”

Lo anterior toda vez que los hechos se remontan a la vigencia 2018 donde se incorpora en los activos de la entidad del vehículo; este Vehículo viene de un comodato con la Alcaldía Municipal de Armenia pero al momento de realizar el ESFA y tras el estudio del marco normativo se hace el registro a las cuentas del activo.

Luego en la vigencia 2020 se decide dar por terminado el contrato de comodato y retirar el activo de la entidad y devolver al comodante, en este caso a la Alcaldía Municipal de Armenia.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en su numeral 4. Características de la información financiera, indica que como una de las características que la información financiera debe cumplir para ser útil es la relevancia y la define así:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el título 10. Propiedades, planta y equipo, del Capítulo I. Activos, establece 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 o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Como lo indica en su consulta, tras evaluar el hecho económico la entidad determinó que el contrato de comodato implicaba contablemente, para el comodatario, el reconocimiento de un activo, de manera que se debió aplicar la Norma de propiedades planta y equipo. En ese sentido, al finalizar el contrato de comodato se debe evaluar si este aún cumple la definición de activo dispuesta en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, es decir, un recurso controlado por la entidad que resulta de un evento pasado y del cual se espera obtener un potencial de servicio. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos.

Es importante tener en cuenta que el control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, para lo cual la entidad debe tener en cuenta aspectos como la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Ahora bien, si la entidad ha determinado que ya no se tiene control del activo o no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, deberá darse de baja en cuentas, como lo indica la norma de propiedades, planta y equipo dispuesta en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Así las cosas, 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 un crédito la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO donde se tienen reconocidos los respectivos activos. En caso de existir valor residual, la diferencia entre las partidas anteriores quedará cancelada con el respectivo débito que deberá efectuarse en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Si la entidad encuentra justificación para controlar administrativamente los bienes dados de baja en cuentas de orden y se había estimado un valor residual, podrá registrar un débito en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR), por el valor residual estimado.

En caso de que el activo no tenga valor residual, al no existir una estimación fiable no podrá reconocerse en cuentas de orden y por tanto deberá revelarse en las notas a los estados financieros en el periodo en que la entidad tenga control administrativo de estos bienes.

CONCEPTO No. 20211100086541 DEL 22-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas de orden deudoras – deudoras de control Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de la pérdida de bienes y de los procesos de responsabilidad fiscal

Doctora

DORCY MAYLY DOMÍNGUEZ JARAMILLO

Coordinadora Grupo de Contabilidad Subdirección Administrativa y Financiera

Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010050272 el 06 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible “MINAMBIENTE” registra en la cuenta 836101 Responsabilidades en proceso Internas partidas de bienes dados de baja así:

En el año 2016 el Ministerio realizó un inventario físico de bienes encontrando faltantes situaciones que fue puesta en conocimiento de la Contraloría General de la Nación, Procuraduría General de la Nación y Fiscalía General de la Nación.

Se recibió respuestas de cierre del proceso por parte de la Contraloría General de la Nación y Procuraduría General de la Nación, y la Fiscalía General de la Nación no ha dado respuesta al proceso denunciado, motivo por el cual el Comité de saneamiento contable de la entidad no tomó decisión alguna sobre el retiro de esta partida de las cuentas de orden y nos solicitó hacer la consulta con su entidad para conocer la normatividad que nos permita hacer el retiro definitivo de esta partida de las cuentas contables expuestas.”

CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.1. Activos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y actualizado por la Resolución 167 de 2020, define los activos en los siguientes términos:

“6.1.1 Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.”

El Marco Normativo 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:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, 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.

(...)

9.5. Bajas en cuentas

29. Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de estos y su reconocimiento como gastos en el resultado del periodo.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La

pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas así:

1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR: “Representa el valor de los derechos de cobro de la entidad por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.”

4808-INGRESOS DIVERSOS: “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”

5720-OPERACIONES DE ENLACE: “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.”

5890-GASTOS DIVERSOS: “Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas. (...)”

8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO: “Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El

proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad de las personas involucradas en el proceso.”

8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR): “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 Deudoras de Control.”

CONCLUSIONES

De acuerdo con la información suministrada en la consulta, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible realizó un conteo físico de sus bienes y encontró un faltante en sus activos, por lo tanto, al obtener este resultado la entidad debió realizar la baja de los bienes durante la etapa de Investigación interna, así:

1. RETIRO DE BIENES DE LA CONTABILIDAD POR LA PÉRDIDA

En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida de bienes, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento a los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal, contablemente se procederá a retirar de los saldos contables, el valor de los faltantes o pérdida de bienes, con un débito a la subcuenta 589017-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito a la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 15-INVENTARIOS o 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

De manera simultánea, la entidad contable pública reconocerá la contingencia mediante un débito en la subcuenta 836101-Internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

De ser el caso, si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora ésta reconoce el pago de la indemnización, el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 138421-Indemnizaciones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 480828-Indemnizaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia.

Ahora bien, si no se cuenta con póliza que asegure los bienes extraviados o la compañía aseguradora no reconoce ningún valor de indemnización, se mantendrá los valores registrados en las cuentas de orden hasta que el organismo de control notifique la apertura del proceso de responsabilidad fiscal. En el momento en que la autoridad competente notifique la apertura del proceso, la entidad cancelará las cuentas de orden reconocidas con un débito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR) y como contrapartida un crédito en la subcuenta 836101-Internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y procederá al reconocimiento de la apertura del proceso de responsabilidad fiscal, señalado en el punto 4 de estas conclusiones.

2. CANCELACIÓN DE LOS DERECHOS ORIGINADOS EN LA PÉRDIDA DE BIENES, CON EL PAGO DE LA INDEMNIZACIÓN POR PARTE DE LA COMPAÑÍA ASEGURADORA O EL PAGO POR PARTE DEL SERVIDOR PÚBLICO MEDIANTE CANCELACIÓN EN EFECTIVO.

En el evento en que el recaudo se realice directamente en la entidad contable pública afectada, el reconocimiento corresponde a un débito en las subcuentas correspondientes a las cuentas que representan el efectivo y equivalentes al efectivo y un crédito a la subcuenta 138421-Indemnizaciones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Si existe una diferencia entre el valor que la compañía aseguradora reconoce o el pago por parte del servidor público y el valor de la pérdida o faltante de bienes, con el inicio del proceso de responsabilidad fiscal o disciplinario, contablemente procederá a registrar en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina, con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521- Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

3. CANCELACIÓN DE LOS DERECHOS ORIGINADOS EN LA PÉRDIDA DE BIENES CON EL PAGO DE LA INDEMNIZACIÓN POR PARTE DE LA COMPAÑÍA ASEGURADORA O EL PAGO POR PARTE DEL SERVIDOR PÚBLICO MEDIANTE REPOSICIÓN DEL BIEN.

En el caso de que el pago se realice con la reposición del bien, la entidad contable pública la subcuenta correspondiente de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditará la subcuenta 138421-Indemnizaciones, de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Dentro del texto de su consulta se especifica que el Ministerio realizó las denuncias correspondientes ante la Procuraduría General de la Nación, la Fiscalía General de la Nación y la Contraloría General de la República, de lo que se desprende que se inició un proceso de responsabilidad fiscal, por cual el Ministerio debió realizar el siguiente reconocimiento contable:

4. RECONOCIMIENTO EN CUENTAS DE ORDEN POR LA APERTURA DEL PROCESO DE RESPONSABILIDAD FISCAL.

Cuando se notifica el inicio de un proceso de responsabilidad fiscal por parte del organismo de control respectivo, en cumplimiento de las normas legales vigentes, la entidad contable pública afectada reconoce en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina, con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Tratándose de la pérdida de un bien, el valor por el cual se debe afectar la cuenta de orden es el que determine el órgano de control correspondiente. Este valor no es susceptible de actualización.

Si el proceso de responsabilidad se inicia por la diferencia entre el valor que la compañía aseguradora reconoce y el valor de la pérdida o faltante de bienes, la entidad contable pública deberá ajustar el valor reconocido en las cuentas de orden, de tal manera que revelen el saldo que queda pendiente de recuperar.

Este registro permanecerá en la contabilidad hasta que el proceso sea fallado, se ordene su archivo, o se reintegre el valor en efectivo o el bien respectivo.

Para el caso puntual de la consulta el Ministerio expresa que la Contraloría General de la República archivó el proceso, razón por la cual deberá aplicar lo siguiente:

5. REGISTRO DEL FALLO SIN RESPONSABILIDAD.

En este caso la entidad contable pública, con el acto administrativo que soporta el fallo, debe proceder a cancelar los registros contables que están en cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO.

Este mismo registro también se realiza si en cualquier etapa del proceso de responsabilidad fiscal el organismo competente ordena el archivo del proceso.

CONCEPTO No. 20211100086551 DEL 22-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los avalúos para elementos de la propiedad planta y equipo

Doctora
YOLANDA MARTINEZ MANJARREZ
Director General (E)
Corporación Autónoma Regional del Cesar
Valledupar, Cesar

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010050932 el 09 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“CORPOCESAR registro en la vigencia 2016 dos lotes de terreno que recibió en dación de pago por parte de dos deudores, los cuales fueron registrados al costo en vigencia 2016, según figura en la cláusula 3 de las escrituras publicas No. 4081 del 11/09/2015 y 3670 del 11/12/2014, por \$90.000.000 y \$20.000.000 y los cuales se denominan Lotes Rurales- Los Curos y Remanente, ubicados en los municipios de Rio de Oro y Valledupar respectivamente.

Durante la vigencia de 2017, la entidad contrató la elaboración de avalúos técnicos para los bienes inmuebles que poseía, excepto el de los predios Lotes Rurales- Los Curos y Remanente, situación que obedeció a circunstancias administrativas de momento.

El resultado de los avalúos fue reconocido en los Estados Contables de la vigencia 2017 de acuerdo a como lo dictaba la norma contable de hasta ese año se estaba aplicando. Posteriormente, debió hacerse la transición a norma NIC-SP que empezó a regir a partir del primer de enero de 2018 y en la cual estamos incluidos como entidades de gobierno.

Es así como al momento de elaborar el ESFA, los Lotes Rurales -Los Curos y Remanente, ubicados en el municipio de Rio de Oro y Valledupar, se reconocieron al momento de la transición al nuevo marco normativo por el valor del costo que figura en la cláusula 3 de las escrituras publicas No. 4081 del 11/09/2015 y 3670 del 11/12/2014, por \$90.000.000 y \$20.000.000 respectivamente, que era el valor por el que “inicialmente estaban reconocidos”, como lo indica el instructivo 002 de octubre 8 de 2015, dado que para ese momento no existía avalúos técnicos de las mencionadas propiedades.

En Auditoria Financiera realizada por la Contraloría General de la República, de la vigencia 2019 adelantada en el año 2020, constituyo el Hallazgo No 14 que reza:

“Hallazgo No 14 – Predios Avalúo Técnicos (A14)

Criterios

El Instructivo 002 de octubre 8 de 2015 emitido por la Contaduría General de la Nación narra las “Instrucciones para la transición al Marco normativo para las entidades de Gobierno”. Respecto a las partidas de Propiedad Planta y Equipo, indico lo siguiente:

Numeral 1.1.9 Propiedad Planta y Equipo... Las principales actividades que realizara la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a), b), c), d) Medir cada partida de una clase de Propiedad, Planta y Equipo, utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y perdidas 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...

Hechos

Se evidencio que la Corporación, en la transición al nuevo marco normativo, adopto como política la medición al valor de mercado (alternativa en la cuenta 16-Propiedad, Planta y Equipo- subcuenta 1605 -Terrenos; toda vez que valoro dieciséis (16) de sus dieciocho (18) Predios urbanos y rurales, entre los meses de septiembre y octubre de 2017, a través de avalúo comercial realizado debidamente por el IGAC.

No realizo oportunamente el avalúo técnico de dos predios rurales llamados “Los Curos” y “Remanente” ubicados en los municipios de Rio de Oro y Valledupar; los cuales fueron registrados en libros al valor que figura en la clausula 3 de las escrituras publicas No. 4081 del 11/09/2015 y 3670 del 11/12/2014, por \$90.000.000 y \$20.000.000 respectivamente. (...)

1. Coporcesar como entidad de gobierno, sujeto de control por parte de la Contraloría General de la república- CGR; en atención de las auditorias financieras del año 2019, realizada en el año 2020 y auditorias financieras del año 2020 realizada en año 2021, solicitamos los siguientes conceptos:

1. ¿Qué tratamiento contable (reconocimiento y revelación) se le deba dar al hallazgo formulado por la CGR en el informe de auditoria vigencia 2020, que describimos a continuación?:

Avalúos de terrenos sin registrar. Corpocesar realizo en Dic. 2020, a través de la Lonja, los avalúos de los predios Los Curos y Remanente, por \$105.000.000 y \$3.756.960.000, respectivamente; pero, se observa que aún están registrados en contabilidad por el valor de la clausula 3 de las escrituras públicas 4081 del 11/09/15 y 3670 del 11/12/14, por \$90 y 20 millones.

2. Teniendo en cuenta el informe de auditoría financiera de la CGR, ¿CORPOCESAR como entidad de gobierno esta obligada a realizar avalúos y actualizar el valor de los bienes? De ser cierto: ¿con que periodicidad debe hacerlo?

Según el informe de auditoria financiera de la vigencia 2020, emitida por la Contraloría General de la República, la pagina No 9, marco de referencia, el equipo auditor baso su evaluación del control interno contable de Corpocesar en la Resolución No 357 de 2008 emitida por la Contaduría General de la Nación, por la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual a la CGN.

3. ¿Le es aplicable a la entidad la Resolución 357 de 2008, para la evaluación del control interno contable en la vigencia 2020, teniendo en cuenta que fue derogada por la Resolución 193 de 2016 de la CGN?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.”

Las Normas para el reconocimiento, medición revelación y presentación de los hechos económicos, anexo a la resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

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.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

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. La compensación se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

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; o b) activos intangibles.

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.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS SOBRE LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES (...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES (...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera del texto)

(...)

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y

d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error. “

El Instructivo 002 del 08 de octubre de 2015, el cual imparte instrucciones para la transición al Marco normativo para las entidades de gobierno, establece:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACION DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinara, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

(...)

1.1 ACTIVOS

(...)

1.1.9 Propiedades, planta y equipo

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes acciones:

i. Al costo menos depreciaciones y perdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizara 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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Con base en el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, se reconoce como propiedad, planta y equipo aquel bien tangible controlado por la entidad, el cual en su medición inicial debe reconocerse al costo, valor que se mantendrá con posterioridad a su reconocimiento.

Ahora bien, es pertinente aclarar que el instructivo 002 del 08 de octubre de 2015 da instrucciones para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, estableciendo que su aplicación se realizó una única vez durante el primer periodo de aplicación, es decir durante el 01 de enero y 31 de diciembre de 2018, con elaboración de saldos iniciales a primero de enero de 2018, las decisiones allí tomadas frente a la alternativa de medición para los elementos de la propiedad planta y equipo no se pueden modificar con posterioridad. Así las cosas, la entidad debió escoger una de las alternativas planteadas dentro del instructivo en su numeral 1.1.9, literal d, la que se debió aplicar de forma homogénea para todos los elementos que componen cada clase de la propiedad planta y equipo.

De acuerdo con la información suministrada en la consulta, la Corporación Autónoma Regional de Cesar (Corpocesar) realizó avalúo de los bienes inmuebles en el 2017, para la determinación de los saldos iniciales de esta clase de propiedades, planta y equipo, en la fecha de transición, aplicando el inciso ii, del literal d, del numeral 1.1.9, del instructivo 002 de 2015.

Ahora bien, Corpocesar no incluyó los lotes No 4081 del 11/09/2015 y 3670 de 11/12/2014 dentro de los avalúos contratados, los cuales debieron ser medidos de igual forma que el resto de los elementos de la misma clase de propiedad, planta y equipo, conforme lo define el Instructivo 002 de 2015. Por lo tanto, Corpocesar deberá realizar corrección de la información contable bajo la alternativa de medición seleccionada para los lotes en mención, para ello es necesario que se corrija el error de medición del saldo inicial de estos dos lotes, con el fin de que este saldo inicial corresponda al avalúo que tuvieron tales lotes en la fecha de transición, y, además, se debe recalcular el deterioro de valor reconocido por estos lotes, correspondiente a los periodos 2018, 2019 y 2020, lo que afectará la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de acuerdo con lo señalado en el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

La Corporación 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.

Es necesario aclarar que los avalúos que se realicen posteriormente a los saldos iniciales, solo se tendrán en cuenta para el 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.

CONCEPTO No. 20211100087011 DEL 26-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas de orden acreedoras Asuntos no contemplados en una clasificación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de contratos o convenios de concesión cuando la entidad concedente es una Entidad de Gobierno.

Doctora
OLGA JUDITH PABLOS FORERO
Subsecretaria de Despacho
Alcaldía de San José de Cúcuta
Cúcuta, Norte de Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010050862, el 09 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Esta Subsecretaria de Contaduría Municipal, muy respetuosamente requiere el aporte procedimental y normativo donde se establece la respectiva contabilización de cada uno de los contratos de Concesión y Convenios Interadministrativos adjuntados en este oficio. Nos atañe vislumbrar el deber ser de los siguientes eventos y sus respectivas cuentas. La Alcaldía de San José de Cúcuta, viene solicitando a su entidad la colaboración en el deslumbramiento del deber ser desde el día 12 de febrero de 2019, a través del primer comunicado del cual han surgido muchos más los cuales no han dado fruto.

Entrando en contexto la Alcaldía de San José de Cúcuta, entrego a terceros diferentes activos, los cuales se requiere determinar la correcta interpretación en cumplimiento al Marco Conceptual y el Manual de Políticas Contables.

CONCESION

o Activos: Se entregó a terceros diferentes activos (Red Semafórica), los cuales se requieren aclarar, como determinar si son elementos en Propiedad Planta y Equipo y/o Bienes de Uso Público. Una vez aclarada la anterior inquietud necesitamos saber si se deben reconocer en los saldos iniciales y el tratamiento de sus respectivas cuentas. El contrato de Concesión hace referencia a los activos reversibles al finalizar su periodo, cuál debe ser el tratamiento adecuado.

Igualmente, se entregarán (sic) las Cuentas por Cobrar. La pregunta es cómo deben quedar representadas en los Estados de Situación Financiera del Municipio aun siendo reportadas o en su defecto desaparecen. Esto debido al precepto que

aplicaría siendo un activo reversible al final del periodo. Se requiere establecer el tratamiento contable desde el comienzo de la concesión sin olvidar que van de la mano con su depreciación y gastos.

o Pasivos: Igualmente como deben quedar representados en los Estados de Situación Financiera del Municipio aun siendo reportados o en su defecto desaparecen.

La Concesión origina una facturación la cual se logra determinar que es para la Alcaldía un ingreso percibido para terceros el cual efectúa la correspondiente distribución de lo recaudado (Gastos Fiduciarios, Interventoría, Pasivo entre los participantes de la concesión, giro por recaudo de terceros – POLCA).

Se necesita por parte de la Alcaldía total claridad en el respectivo tratamiento contable de las cuentas que se manejan.

*o Los Ingresos: La facturación generada por servicio de la concesión debe ser reconocida como gasto para la Alcaldía
o Los Egresos: Ocasionalmente por servicios prestados en cumplimiento de la concesión deben ser reconocidos, establecer el tratamiento contable de los mismos.*

CONVENIO INTERADMINISTRATIVO, Establecer el tratamiento contable.

El fin a lograr es el establecer cuál es el procedimiento contable que se debió realizar en los saldos iniciales, según el instructivo 002 de 2015 y sus respectivas cuentas. Y paso seguido la medición en aplicación de la resolución 533 y sus modificaciones.

A continuación, se relacionan las Concesiones a las cuales hacemos referencia. Secretaria de Tránsito - Grúas, Parquero, Servicios de Tránsito y Movilidad. Subsecretaría de Servicios Públicos - Alumbrado Público. y Convenio Interadministrativo – Alcantarillado.”

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 modificado por la Resolución N° 167 de 2020, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: “(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, define en el numeral 6.1.1. Activos:

“48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la

existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución No. 425 del 2019, y modificadas por la Resolución No. 218 de 2020, en el Capítulo V. Otras normas, señalan:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

4. Para el reconocimiento de los activos en concesión proporcionados por el concesionario, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior.

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda.

1.2. 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).

10. Si la entidad concedente realiza pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, le cede derechos para explotar dicho activo u otro activo generador de ingresos, reconocerá separadamente la parte que corresponde al pasivo financiero y la parte que corresponde al pasivo diferido. El valor inicial del pasivo total será el mismo valor del activo proporcionado por el concesionario o de la mejora o rehabilitación del activo existente de la entidad concedente reconocido como activo, 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.

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.

1.2.3. Tratamiento contable de acuerdos de concesión mixtos

17. Cuando la entidad concedente realice pagos directos al concesionario por la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación de un activo en concesión y, a su vez, ceda derechos al concesionario para explotar dicho activo u otro activo generador de ingresos, la entidad concedente reconocerá por separado la parte que corresponde a pasivo financiero y la parte que corresponde a pasivo diferido.

(...)

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, Activos contingentes o 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) o 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), estas se reconocerán de conformidad con las normas de Provisiones o de Pasivos contingentes, según corresponda. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Instructivo No. 002 de 2015, por medio del cual se dan instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indica:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones: (...)

• 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.

(...)

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Tomando como referencia el valor actualizado determinado de acuerdo con el párrafo anterior, la entidad calculará la depreciación acumulada que el elemento tendría desde la fecha de valuación hasta la fecha de transición. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y calculará la proporción del costo que corresponda al porcentaje de la vida útil transcurrida entre la fecha de valoración y la fecha de transición. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

La entidad evaluará si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor y, si este es el caso, comprobará el deterioro del valor para dicha partida. Para tal efecto, la entidad aplicará lo establecido en el

presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

1.1.10. Bienes de uso público

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes: (...)

b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Identificar los bienes de uso público construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión y medirlos por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (...)”
(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a que en su comunicación señala que el día 12 de febrero de 2019 elevó una solicitud a este Despacho, adjunto se remite el Concepto con radicado CGN No. 20192000010491 del 18 de marzo de 2019,

dirigido a la doctora Luz Stella Navarro Navarro, Subsecretaria de Despacho de la Alcaldía de San José de Cúcuta, en el cual se resolvió la consulta realizada.

Ahora bien, de conformidad con las consideraciones expuestas, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades públicas, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice las gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

En ese sentido, de acuerdo con lo establecido en 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 o contrato interadministrativo, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden variar dependiendo de los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato o convenio.

Teniendo en cuenta lo anterior, para el caso de los convenios o contratos firmados por la Alcaldía de San José de Cúcuta, en los cuales se evalúe que se presentan las condiciones para asimilarse a contratos de concesión, el tratamiento contable será el siguiente:

Cuando la entidad realice la entrega de los bienes estipulados en los contratos o convenios, deberá reclasificarlos por el valor en libros de acuerdo con sus características en el grupo de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, en la subcuenta y cuenta correspondiente a bien en concesión. Igual clasificación dará a los bienes que sean construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario, así como la mejora o rehabilitación de los activos existentes. Estos activos siempre serán reconocidos por la entidad concedente y en ningún caso por el concesionario, y su medición posterior se hará conforme con lo indicado en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles.

Cuando la entidad reconozca los activos que sean construidos, desarrollados o adquiridos, así como la mejora o rehabilitación de activos existentes, también deberá reconocer un pasivo por los valores cubiertos por el concesionario, lo cual hará a través de un pasivo financiero o un pasivo diferido, o de ambos, de acuerdo con lo establecido en las cláusulas pactadas.

El pasivo financiero se genera cuando la entidad concedente realice pagos directos al concesionario, y se trata como un préstamo por pagar de acuerdo con el Marco Normativo. El pasivo diferido se presenta cuando la entidad concedente cede al concesionario el derecho de obtener ingresos a través de la explotación de los activos que se encuentran en concesión, y se reconoce en la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones – concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Posteriormente, el valor del pasivo diferido se amortizará, mediante el reconocimiento de un ingreso en la subcuenta 480852-Amortización del

pasivo diferido de la entidad concedente de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, para lo cual tendrá en cuenta el plazo del acuerdo de concesión.

Cuando el concedente acuerde realizar pagos directos al concesionario y adicionalmente le ceda derechos para explotar el activo, la entidad reconocerá por separado los valores correspondientes al pasivo financiero, de los asociados al pasivo diferido.

Por su parte, el tratamiento de los ingresos y gastos dependerá de si la entidad concedente cedió la operación y mantenimiento del activo en concesión o el desarrollo de una actividad reservada para ella. En el primer caso, la entidad concedente reconoce los ingresos y los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de los activos en la porción en que tenga derecho o asuma la obligación ante terceros. En el segundo caso, la entidad reconocerá la totalidad de los ingresos y gastos asociados con la actividad, en el periodo en que se generen.

En relación con otros pasivos, compromisos, pasivos contingentes y activos contingentes o derechos que surjan del acuerdo de concesión, la entidad los reconocerá de conformidad con lo indicado en las normas de Cuentas por pagar, Provisiones, Pasivos contingentes, Activos contingentes o Cuentas por cobrar del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Si de acuerdo con lo estipulado en el contrato de concesión, la entidad concedente efectúa la gestión de cobro coactivo, debe reconocer cada proceso que adelante debitando 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. Los valores registrados deberán ser actualizados conforme la entidad disponga de información frente al avance de cada proceso.

Ahora bien, si la entidad en la aplicación del Instructivo 002 de 2015 no efectuó el análisis correspondiente a la esencia económica de cada contrato firmado, a fin de reconocer los activos en concesión en las cuentas y subcuentas correspondientes según las características propias de cada bien, entonces la entidad se encuentra ante un error de periodos anteriores por la inadvertencia o mala interpretación de los hechos económicos, para lo cual la entidad deberá corregirlo en el periodo actual, sea o no material, aplicando lo indicado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20211100087021 DEL 26-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Provisiones Patrimonio de las entidades de gobierno Gastos deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones Cuentas de orden acreedoras - Pasivos contingentes Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras por contra
	SUBTEMAS	Proceso de depuración de cartera y cuentas contables que se deben considerar para llevar acabo está actividad. Directrices generales para aplicar la depreciación de bienes. Procedimiento contable para corregir el registro de la depreciación cuando esta fue calculada de forma equivocada. Periodicidad para la realización de avalúos de bienes en una entidad. Cuentas contables que se deben usar para reconocer posibles deudas de procesos judiciales. Cuentas recíprocas para el reporte del pago de parafiscales.

Doctora
LILIANA GUERRA
Contadora
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N°20211400051332 el 13 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta me remito a ustedes con el fin de solicitar información e indicaciones en los siguientes aspectos contables:

1. Depuración de cartera. Cuando en una entidad se pretende hacer un proceso de depuración de cartera, cual es el proceso que se debe de (Sic) realizar para dar de baja a (Sic) éstas cuentas? Que cuentas contables se deben de (Sic) usar para hacer esa depuración contable?

2.

2.1 Depreciación. Cuales son las directrices generales para aplicar la depreciación de bienes? (valor del bien, tipo de bien, método de depreciación, tiempo de depreciación).

2.2 En el caso en que por error se haya causado mal la depreciación de un bien, cual es el proceso contable que se debe de (Sic) realizar (que cuentas se usan) para realizar la corrección en el siguiente periodo?

2.3 ¿Cada cuanto es obligatorio realizar la valorización de bienes en una entidad?

3. Reconocimiento de deudas. Cuales cuentas contables se deben de usar para reconocer posibles deudas de procesos judiciales?

4. Gastos de nómina. El pago de parafiscales es un proceso que requiere de una causación mensual, por lo que para efectos de la presentación de un informe trimestral, en la cuenta 5104 se refleja el valor pagado de los tres meses, y de la causación del próximo mes. La inquietud es, ¿para efectos del informe Operaciones recíprocas se debe de (Sic) reportar los valores efectivamente pagados, o los causados hasta la fecha con entidades del sector público?”.

Mediante llamada telefónica efectuada el 29 de septiembre de 2021, la consultante indicó que pregunta a nombre de un Instituto de Tránsito y Transporte, y que en el caso de los parafiscales en lo que se refiere a operaciones recíprocas, el ICBF reporta lo efectivamente recibido y el Instituto de Tránsito y Transporte lo causado, lo que genera saldos por conciliar. Además expresa que, las posibles deudas de procesos judiciales se refieren a demandas interpuestas o radicadas por terceros en contra del Instituto, cuya probabilidad de pérdida es de un 60% aproximadamente. Por último, es de precisar que, esta entidad no aporta al Fondo de Contingencias.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y actualizado según la Resolución 167 de 2020, señala en los siguiente numerales:

“4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el

reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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.

80. Cuando no exista probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocer un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo. (...)” (Subrayados fuera del texto)

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) con la Resolución 533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2020, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones

en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

(...)

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.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

24. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

25. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

26. 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.

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

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. (...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES.

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)" (Subrayados fuera del texto)

El numeral 2-Demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas o radicadas por terceros en contra de la entidad contenido 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, señala:

"2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

(...)

2.2. Obligación remota

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

(...)

2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

(...)

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la entidad registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Por último, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 079 y 081 de 2021, describe las siguientes cuentas:

1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR): “Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del

potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas”.

3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES: “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”.

5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO: “Representa el valor calculado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, con el fin de que la información financiera sea útil, es decir relevante y que represente fielmente los hechos económicos, las entidades deben observar unas pautas básicas conocidas como principios de contabilidad que deben aplicarse en las diferentes etapas del proceso contable.

En ese sentido, se da respuesta a su solicitud bajo los siguientes términos:

Pregunta 1. Proceso de depuración de cartera y cuentas contables que se deben considerar para llevar acabo está actividad.

Sobre el particular, me permito informarle que la Contaduría General de la Nación expidió el concepto N° 20211100002681 el 17 de febrero de 2021 del cual se adjunta copia, dirigido a la doctora Martha Liliana Hernández Galvis, directora del Fondo Especial de Vivienda (FEV), donde se da respuesta al tema planteado en la pregunta 1.

Pregunta 2.1. Directrices generales para aplicar la depreciación de bienes.

Antes que todo, la entidad debe evaluar si los bienes objeto de consulta cumplen con los criterios para ser reconocidos como activo, esto es, que correspondan a recursos controlados de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, para lo cual evaluará el control teniendo en cuenta, no sólo la titularidad legal, sino también los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al mismo, la capacidad para negar 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 derivados del recurso.

Si realizado el análisis se concluye que los bienes cumplen con los parámetros para ser reconocidos como activos, se debe evaluar la intención que se tenga sobre los mismos. Si la intención de la entidad se encuentra enmarcada en una de las situaciones del numeral 10.1 Reconocimiento de la Norma de Propiedades, planta y equipo, los bienes de su consulta deberán reconocerse como tal y se les deberá aplicar los criterios de esta norma para su reconocimiento, medición y baja en cuentas.

Ahora bien, los elementos de propiedades, planta y equipo con posterioridad a su reconocimiento, deben ser medidos al costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado.

La depreciación corresponde a la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio, donde el valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual. El valor del activo o de sus componentes se determinará aplicando el numeral 10.2. Medición inicial de la Norma de Propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, la estimación de la depreciación está en función de la vida útil, el valor residual y el método de depreciación. La vida útil de una propiedad, planta y equipo corresponde al periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. Por lo cual, su estimación se fundamenta en la experiencia que tenga la entidad con activos similares, así como también en la política de gestión de activos definida, lo que podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos.

Así mismo, para determinar la vida útil de un elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta, entre otros, factores como la utilización prevista del activo; el desgaste físico esperado; la obsolescencia técnica o comercial; y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

Por otra parte, el método de depreciación deberá atender al patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio del activo, para lo cual, pueden utilizarse diversos métodos de depreciación, dentro de los que se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación definido se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados o potencia de servicio del activo.

El último factor para la determinación de la depreciación corresponde al valor residual, el cual es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil, que en caso de considerar que, durante la vida útil del activo se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, este valor podrá ser cero.

En consecuencia, es potestad de la entidad estimar la vida útil, el método de depreciación y el valor residual de los elementos de propiedades, planta y equipo reconocidos en su estado de situación financiera, dado que atiende a aspectos particulares.

Es preciso advertir que, la depreciación de estos elementos deberá iniciar cuando esten disponibles para su uso, es decir, se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración. En todo caso, aun cuando los bienes se ubican en el sitio en el que se ha previsto su uso y cumplen con las condiciones para operar, pero por diferentes circunstancias los mismos no han entrado en operación y se encuentran como bienes muebles en bodega, se debe proceder a la estimación de la depreciación.

Pregunta 2.2. Procedimiento contable para corregir el registro de la depreciación, cuando esta fue calculada de forma equivocada.

Atendiendo lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno los errores son omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Dentro de estos se incluyen errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos.

Por lo anterior, con respecto a la situación descrita en su consulta, el registro contable de la depreciación la cual fue calculada de forma equivocada corresponde a un error por inadvertencia e inadecuada aplicación de políticas contables.

Para corregir el error, la entidad deberá recalcular la depreciación acumulada de los elementos afectados. Para ello, ajustará el valor de la partida de depreciación acumulada, identificando los mayores o menores valores reconocidos en periodos anteriores, así como los valores reconocidos durante el periodo en que se descubre el error, toda vez que los primeros afectarán el patrimonio en la cuenta de resultados de ejercicios anteriores y los últimos impactarán directamente el resultado del periodo.

Por lo tanto, la entidad corregirá la depreciación afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, tratándose de errores de periodos anteriores.

Para los errores del periodo actual, se corregirá afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEADES PLANTA Y EQUIPO.

En todo caso, 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.

Pregunta 2.3. Periodicidad para la realización de avalúos de bienes en una entidad.

De conformidad con el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de Propiedades, planta y equipo, los bienes clasificados en esta categoría con posterioridad a su reconocimiento son medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es procedente realizar avalúos con la finalidad de incrementar su valor en el estado de situación financiera.

Ahora bien, los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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 para activos generadores de efectivo 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 para activos no generadores 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. La estimación de dichos valores, deberá atender a las definiciones de valor de los activos señalados por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

Por otra parte, si los incrementos obedecen a adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como un mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

Pregunta 3. Cuentas contables que se deben usar para reconocer posibles deudas de procesos judiciales.

Con la admisión de la demanda interpuesta por un tercero, el área jurídica de la entidad realizará la evaluación pertinente de la probabilidad de pérdida del proceso con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable, con el fin de efectuar los registros contables correspondientes de conformidad con lo dispuesto en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 116 de 2017 y actualizado según la Resolución 080 de 2021.

Si la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, entonces no se deberá reconocer ni revelar nada sobre el proceso jurídico en los estados financieros de la entidad.

Si la probabilidad de pérdida del proceso es menor que la probabilidad de no pérdida, y se establece una obligación posible, la entidad revelará la obligación en las cuentas de orden, mediante un débito en la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. El pasivo contingente se registrará por la mejor estimación del valor que la entidad podría llegar a pagar al culminar el proceso.

Si la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida, y se establece una obligación probable, se constituirá una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, con 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.

Pregunta 4. Cuentas recíprocas para el reporte del pago de parafiscales.

Es de precisar que, para efectos contables, los hechos económicos se reconocen atendiendo el principio de devengo, esto es, cuando suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, y cuando surgen los derechos y obligaciones.

En este sentido, cuando surge la obligación, el Instituto de Tránsito y Transporte deberá reconocer un pasivo en la subcuenta 249050-Aportes al ICBF y SENA de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, con contrapartida en la subcuenta 510401-Aportes al ICBF de la cuenta 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, o la subcuenta 520701-Aportes al ICBF de la cuenta 5207-APORTES SOBRE LA NOMINA, según corresponda.

Por su parte, cuando surge el derecho, el ICBF deberá reconocer un activo en la subcuenta 131202-ICBF de la cuenta 1312-APORTES SOBRE LA NÓMINA, con contrapartida en la subcuenta 411402-ICBF de la cuenta 4114-APORTES SOBRE LA NÓMINA.

De acuerdo con los registros contables anteriores, la operación recíproca se da cuando la entidad que entrega los recursos afecta las subcuentas 510401-Aportes al ICBF o 520701-Aportes al ICBF de las cuentas 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA o 5207-APORTES SOBRE LA NOMINA según corresponda, y el ICBF recibía los recursos por la subcuenta 411402-ICBF de la cuenta 4114-APORTES SOBRE LA NÓMINA de acuerdo a las reglas de eliminación de septiembre de 2021, las cuales, las puede consultar en la página web de la Contaduría General de la Nación.

Ahora bien, en el reporte trimestral que la entidad debe efectuar a la Contaduría General de la Nación (CGN) a través del formulario CGN2005_002_OPERACIONES RECÍPROCAS, se deberá incluir el valor reconocido por el Instituto de Tránsito y Transporte por los tres meses. A manera de ejemplo, el valor reconocido por la entidad en el último trimestre será lo registrado contablemente en los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2021, respectivamente.

CONCEPTO No. 20211100087081 DEL 26-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los porcentajes de participación en la propiedad de inmuebles recibidos en dación de pago, que posteriormente serán transferidos a CISA para su comercialización.

Doctores

ÁNGEL AUGUSTO VELASCO MENDOZA

Director Financiero

JUAN SEBASTIÁN DAZA FERNÁNDEZ

Coordinador del Grupo de Trabajo de Servicios Administrativos y Recursos Físicos

Superintendencia de Industria y Comercio

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010051812, el 17 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Superintendencia de Industria y Comercio, ha recibido en dación de pago bienes inmuebles sobre un porcentaje de participación como pago por las acreencias adquiridas por diferentes empresas que fueron objeto declaración de insolvencia para el desarrollo de sus actividades, así; (Sic)

1. INMUEBLE LOTE – SAN JOSÉ DE CÚCUTA.

1.1 ADJUDICACION Y REGISTRO.

Mediante el Auto 400-13414 del 24 de septiembre de 2012, legalmente ejecutoriado el 01 de octubre de 2012, emitido por la Superintendencia de Sociedades, correspondiente al proceso de liquidación de Colombiana de Comunicaciones. A. (Sic) Coldecón en Liquidación Judicial, se adjudicó a la SIC el lote ubicado en la finca denominada Bella Vista, ubicado en el corregimiento del Salado con matrícula inmobiliaria N° 260-199115, así: (...)

La Entidad, procedió al registro contable del porcentaje que nos fue adjudicado, en la cuenta contable 160506 “Terrenos con Uso Futuro Indeterminado” mediante el documento de ingreso al inventario AFEA 195 del 30 de junio de 2016, por el porcentaje y valor correspondiente a la adjudicación, es decir, por la suma de Un Millón Doscientos Cinco Mil Seiscientos Cuatro Pesos M/Cte. (\$1.205.604,00), lo anterior, en consideración a la adjudicación de dicho bien a entidades públicas y la posibilidad de entregar el mismo a través de la central de inversiones CISA, entidad de la misma naturaleza que las adjudicadas.

1.2 HALLAZGO CONTRALORÍA.

Durante el primer semestre 2021, la Contraloría General de la Republica realizo auditoría financiera a esta Superintendencia dejando como hallazgo respecto de este bien lo siguiente:

“El terreno ubicado en la ciudad de Cúcuta con matrícula inmobiliaria 260-199115, el cual fue adjudicado a la SIC, y de la cual la entidad se hizo parte correspondiéndole el 14.27% de participación sobre dicho bien, y que se encuentra contabilizado en las vigencias 2019 y 2020 por \$1 millón, se observa que la Entidad no refleja el control sobre el bien, con el fin de darle un uso o disposición y un valor real.” (...)

2. INMUEBLE LOCAL – COTA.

Mediante el Auto 430-011048 del 21 de julio de 2016, emitido por la Superintendencia de Sociedades correspondiente al proceso de liquidación de Almacenes Piamonte S.A. en Liquidación, se adjudicó a la SIC un porcentaje sobre quince (15) lotes ubicados (Sic) Parque Agroindustrial de Occidente anteriormente Uniabastos en PH, en Vereda Vuelta Grande del Municipio de Cota Cundinamarca, así: (...)

Los anteriores bienes, actualmente no se encuentran registrados en la contabilidad de la SIC ya que no se ha realizado el recibo oficial de los mismos.

3. INMUEBLE LOTE – LA CALERA.

Mediante el Auto 430-006208 del 21 de marzo de 2017, emitido por la Superintendencia de Sociedades correspondiente al proceso de liquidación de C.I. Comergruop S.A. en liquidación por adjudicación, se adjudicó a la SIC un porcentaje sobre un (1) lote ubicado en la Vereda Santa Helena en la Calera Cundinamarca, así: (...)

De acuerdo con lo expuesto y con el propósito de evitar inexactitudes en el registro de la cuenta de Propiedades, Planta y Equipo se consulta:

1. En el caso del lote reseñado en el punto 1, es correcto continuar con el registro contable en la cuenta 160506 “Terrenos con Uso Futuro Indeterminado”, teniendo en cuenta que a pesar de tener participación del 14.27% los demás adjudicados son entidades públicas que buscamos la realización del bien a través de CISA?

2. Para el caso de los bienes descritos en los numerales 2 y 3 teniendo en cuenta que para dichos inmuebles solo se cuenta con mínimos porcentajes de adjudicación y de carácter proindiviso, donde no se puede tener el control y correcta administración de estos, debido a la porción que nos corresponde, así como la pluralidad de adjudicatarios entre personas naturales y jurídicas, dificultando su adecuada custodia y administración es procedente el registro de los mismos como Propiedad Planta y Equipo, edificaciones y lotes con uso futuro indeterminado cuentas contables “160506 Terrenos con Uso Futuro Indeterminado”; “164032 Edificaciones con uso futuro indeterminado” hasta tanto se defina la realización de los mismos o por el contrario corresponde su registro en cuentas de orden ante la situación de control de los mismos?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 167 de 2020, define:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

(...)

4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La

titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.” (Subrayado fuera de texto)

El Capítulo I. Activos, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 218 de 2020, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

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 12 meses y tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, a excepción de las ventas incidentales de raleos y podas.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por las Resoluciones 079 y 081 de 2021, describe la cuenta 1605-TERRENOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los predios en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, los destinados a futuras construcciones y aquellos en los cuales se lleva a cabo la actividad agropecuaria. También incluye los terrenos de propiedad de terceros y los de uso futuro indeterminado que cumplan con la definición de activo.” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el Catálogo describe la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS de la siguiente manera: “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.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, siguiendo el mismo Catálogo, se describe la cuenta 1640-EDIFICACIONES de la siguiente manera: “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 de texto)

Por su parte, el Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado por la Resolución 469 de 2016, establece:

“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.

(...)

El tratamiento contable establecido en este numeral obedece a que la entidad que transfiere los inmuebles retiene los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad de los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera incorpora la característica cualitativa fundamental de Relevancia, la cual establece que la información es relevante cuando es capaz de influir en la toma de decisiones de los usuarios, siempre que esta sea material y tenga valor predictivo o confirmatorio. Así pues, la información es material cuando su omisión o expresión inadecuada puede influir

en las decisiones de los usuarios; siendo un aspecto específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas contables.

Asimismo, el Marco Conceptual antes referido define un activo como aquellos recursos controlados por la entidad, producto de hechos pasados, de los que se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos en el futuro. Para tal efecto, con el fin de determinar el control sobre cualquier recurso, la entidad debe evaluar de manera integral, entre otros, los siguientes aspectos: (i) la titularidad legal, (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Bajo este contexto y en atención al caso particular, se puede establecer que, si bien la Superintendencia no controla el porcentaje total de los inmuebles recibidos en dación de pago, sí puede configurarse unos aspectos de control sobre los porcentajes de participación adjudicados, toda vez que, de estos se ostenta la titularidad jurídica, lo que le representa asumir los riesgos y ventajas de dichas propiedades, y se encuentran en la capacidad de generar beneficios económicos futuros mediante su realización.

Es importante resaltar que es responsabilidad de la Superintendencia realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente a los hechos económicos, independientemente de su forma legal, abordando las condiciones que permiten determinar el control de conformidad con el Marco normativo aplicable a las entidades de gobierno.

En ese sentido, la Superintendencia es la encargada de aplicar juicios profesionales para abordar de manera integral la definición de activo y lo definido en la política contable de materialidad, a fin de registrar los bienes inmuebles de la consulta en el estado de situación financiera.

Del anterior análisis surgen dos escenarios, por lo tanto, la entidad debe evaluar en cuál se encuentra cada uno de los inmuebles objeto de su consulta:

A. Si los inmuebles no son susceptibles de reconocimiento como activos, entonces se debe realizar la baja en cuentas de aquellos bienes que se encuentren reconocidos, usando como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, toda vez que se configura un error por la inobservancia de políticas contables. Lo anterior, sin perjuicio de mantener el control administrativo respectivo de estos inmuebles.

B. Si los inmuebles son susceptibles de reconocimiento como activos, entonces se debe proceder de acuerdo con una de las siguientes alternativas:

Alternativa i) Para aquellos inmuebles que se encuentran reconocidos en el estado de situación financiera de la entidad, la Superintendencia debe seguirlos manteniendo registrados en la contabilidad, y aplicar sobre estos los criterios de la norma de Propiedades, planta y equipo.

Alternativa ii) Para aquellos inmuebles que no se encuentran reconocidos en la contabilidad de la entidad, la Superintendencia debe realizar la corrección de este error, mediante los registros débito en la subcuenta y

cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el costo del bien, y en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 53-DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES, por el valor de la depreciación y el deterioro de valor del periodo actual; con crédito en las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por la depreciación y el deterioro de valor acumulados correspondientes hasta el periodo actual. La diferencia se debe registrar en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Para los escenarios A y B, la Superintendencia debe evaluar la materialidad del error y, de resultar material, proceder a la reexpresión de la información comparativa en los estados financieros del año 2021.

Respecto del escenario B, la norma sobre Propiedades, planta y equipo establece que se reconocen en esta categoría aquellos bienes inmuebles que cumplan la definición de activo y que se tengan para el uso en las actividades de la entidad, para su arrendamiento a precios de no mercado, o con un uso futuro indeterminado; por lo tanto, para la clasificación de los bienes en las cuentas y subcuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, la entidad debe tener en cuenta que:

- Para registrar los inmuebles en las subcuentas con denominación “con uso futuro indeterminado” de las cuentas 1605-TERRENOS y 1640-EDIFICACIONES, el propósito de dichos inmuebles no debe estar definido o la entidad no ha decidido su destinación. Por lo que, al momento del reconocimiento, mientras se defina su uso o propósito, se pueden registrar estos inmuebles en las subcuentas mencionadas anteriormente.
- De conformidad con lo anterior, al momento de transferir los inmuebles a CISA, se deben trasladar a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, ya que se encuentran en circunstancias especiales, relacionadas con su disposición para el recaudo de efectivo, por lo que no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las actividades de la entidad.

Cuando ocurra la transferencia a CISA para su comercialización, estos bienes deben permanecer reconocidos como Propiedades, planta y equipo, de conformidad con lo definido en el Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con la movilización de activos, anexo a la Resolución 469 de 2016.

CONCEPTO No. 20211100088751 DEL 04-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento del contrato suscrito por la Auditoría General de la República compuesto por tres fases.

Doctor
PABLO ANDRÉS OLARTE HUGUET
Director Oficina Jurídica
Auditoría General de la República
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010051642 el 16 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“I. CONTEXTO:

- La Auditoría General de la República suscribió el contrato No. CD 103 de 2020, cuyo objeto y alcance se describen a continuación:

El objeto del contrato es “brindar una solución integral para la implementación del protocolo IPv6 de la infraestructura de red que incluye la compra de Switch LAN y puesta en operación; prestar los servicios para su implementación, instalación, transporte, configuración, pruebas de funcionamiento, mantenimiento y transferencia de conocimiento. Así como la compra de Pool IP y suscripción de la Membresía para la Auditoría General de la República.”

El alcance del contrato comprende, la “compra de hardware Switch LAN y puesta en operación; mantenimiento de los equipos comprados por el tiempo que dure la respectiva garantía; compra de pool de direccionamiento y suscripción de la membresía; prestación de los servicios y desarrollo de las fases de la guía de implementación IPV6: Fase 1 planeación, Fase 2 Implementación, Fase 3 Pruebas de funcionalidad; prestar servicios con personal especializado para: Implementación, instalación y configuración Switch LAN, a través de personal certificado, Transporte, configuración y puesta en operación de los switches; configuración en los equipos y sistemas de información de la Entidad; realizar pruebas de funcionamiento y mantenimiento a través de personal certificado; brindar la transferencia de conocimiento técnico a través de personal certificado”.

- El Manual de Políticas Contables de la Entidad, en relación con la norma aplicable para propiedades, planta y equipo, establece:

“Reconocimiento: Las propiedades, planta y equipo se definen como activos tangibles empleados por la Entidad para la producción y comercialización de bienes, para la prestación de servicios; para propósitos administrativos y, en el caso de bienes muebles, para generar ingresos producto de su arrendamiento, se caracterizan porque no están disponibles para la venta y se espera usarlos durante más de un periodo contable.

La AGR reconocerá como propiedad, planta y equipo los activos que cumplan los siguientes requisitos:

- Se trata de un recurso tangible identificable y controlado por la AGR, del cual es probable que obtenga un potencial de servicios o beneficios económicos futuros o sirva para fines administrativos, que se espera utilizarlos en el giro normal de su operación en un periodo que exceda de un (1) año.*
- Su valor puede ser medido con fiabilidad, el cual corresponde en general al valor nominal que se ha acordado con el proveedor adicionado en los costos incurridos para el montaje, construcción y tránsito.*
- Su valor individualmente considerado es superior a medio (1/2) salario mínimo legal mensual vigente.*
- Que la Entidad reciba los riesgos y beneficios inherentes al bien, teniendo en cuenta los términos de la negociación pactada en la adquisición, para lo cual en cada adquisición se evaluará el tema por parte del responsable de la adquisición.”*

II. PREGUNTAS

Teniendo en cuenta lo dispuesto en la NICSP 17 y el desarrollo del contrato en mención, que se ejecutó como una solución integral en tres fases, a saber: Fase I – Diagnóstico y planeación; Fase II – Implementación; y, Fase III – Pruebas de funcionalidad, que incluye la transferencia de conocimiento, se pregunta:

- 1. ¿Se debe activar el proyecto en su totalidad, o solamente la fase II de Implementación, en la cual se hace la entrega física de equipos?*
- 2. Para efectos de registro contable las fases I, de diagnóstico y planeación y III, de pruebas de funcionalidad ¿se deben registrar como un mayor valor del activo o como un gasto?*
- 3. Si partimos de la base de que las fases están representadas en un diagnóstico, una fase de implementación que incluye adquisición de bienes catalogados como propiedad, planta y equipo, y en fase de pruebas y capacitación, en el evento de considerarse que se debe activar la totalidad del proyecto, ¿se requiere ingresar el proyecto en su integridad al almacén? ¿O, cómo se procede a su activación?*

Es preciso señalar, que la Dirección de Recursos Financieros, registró como anticipo en la cuenta 190604 Anticipo para adquisición de bienes y servicios, el pago de cada una de las fases con porcentajes de 30%, 30% y 40% respectivamente, pero solamente recibió entrada de almacén por el segundo 30% que comprende parte de los componentes del Switch LAN entrega física de los equipos a la Entidad.”

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por

servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (...)

- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“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 (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.” (Subrayado fuera del texto)

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.

Por lo tanto, a las entidades de gobierno en Colombia 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 a la Auditoría General de la República.

Ahora bien, de conformidad con lo establecido en el numeral 10.2. Medición inicial de la Norma de propiedades, planta y equipo, el costo de estos elementos comprende entre otros; el precio de adquisición; costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición; costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; costos de instalación y montaje; 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; 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.

Igualmente, señala que no se reconocerán como parte del elemento conceptos como 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.

En este sentido, sobre el particular, es preciso que la Entidad evalúe y determine si cada una de las fases que componen el contrato corresponden a costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista.

Por lo anterior, si tanto la Fase I. Diagnóstico y planeación y la Fase III. Pruebas de Funcionalidad, corresponden a proceso necesarios para que el activo objeto de adquisición opere en la forma que se ha determinado por parte de la administración, implicaría que el valor total del contrato correspondería al costo inicial, por el cual se reconocería el activo.

Así, a medida que se ejecuta el contrato, la Entidad reconocerá mediante un débito en la subcuenta 162005-Equipos de comunicación y computación, de la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE; y un crédito en la subcuenta 190604-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, o en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, según corresponda; el valor del contrato ejecutado.

Posteriormente, cuando el activo objeto de adquisición se encuentre disponible para su uso, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias previstas por la administración, el valor se la subcuenta 162005-Equipos de comunicación y computación, de la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE, se reclasificará en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN, momento en que igualmente, iniciará su depreciación.

Por otra parte, si una vez la Entidad evaluó y determinó que tanto la Fase I. Diagnóstico y planeación y la Fase III. Pruebas de Funcionalidad, no son necesarias y directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista, los desembolsos correspondientes se reconocerán en el resultado del periodo en la subcuenta respectiva a la cuenta 5111-GENERALES, a medida que se ejecuta el contrato.

Por lo anterior, si corresponden a procesos necesarios para que el activo objeto de adquisición opere en la forma que se ha determinado por parte de la administración, implicaría que el valor total del contrato correspondería al costo inicial, por el cual se reconocería el activo.

Con respecto a su tercera inquietud, relacionada con el ingreso del proyecto al almacén de la entidad, es preciso señalar que, atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

En este sentido, si la entidad contempla esta actividad como un control en un lugar físico, en lo relacionado con el manejo o administración del almacén, es la entidad la llamada a establecer el procedimiento administrativo a desarrollar a efectos de implementar mecanismos de control que considere pertinentes para garantizar una correcta gestión y administración de los bienes, identificando responsables, características, documentos soporte, entre otros, toda vez que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo.

CONCEPTO No. 20211100090271 DEL 08-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedad, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Corrección de error en la determinación de los saldos iniciales de un elemento de la propiedad, planta y equipo. Definición de vidas útiles diferenciales entre bienes pertenecientes a una misma cuenta de propiedad, planta y equipo.

Doctora
LUZ MYRIAM ENRIQUEZ GUAVITA
Coordinadora Grupo de Gestión Financiera
Parques Nacionales Naturales de Colombia
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010052972 el 24 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“PREGUNTA 1:

Si como parte del proceso contable durante la vigencia 2020 se evidenció un error en el valor reconocido de algunos elementos de propiedades, planta y equipo que en saldos iniciales al 01 de enero de 2018 fueron reconocidos a costo de reposición a nuevo y no a costo de reposición a nuevo depreciado. ¿Cómo se debió corregir dicho error?

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno que expresa que:

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 razonable-mente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el

efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

Con sustento en lo anterior, la Entidad realizó lo siguiente:

a) Corrección de errores de ejercicios anteriores:

- Determinación del valor de dichos activos para su reconocimiento en saldos iniciales a valor de reposición a nuevo depreciado y su corrección contable afectando las subcuentas correspondientes del GRUPO 16 PRO-PIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la cuenta 3109 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

- Recalculo de la depreciación de vigencias anteriores de los activos identificados con error. Y corrección de la depreciación calculada en vigencias anteriores (2018 y 2019) afectando la cuenta 1685 – DEPRECIACIÓN ACUMULADA y la cuenta 3109 – RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES

b) Errores del periodo corriente:

- Recalcular la depreciación de los activos identificados con error. Y corregir la depreciación acumulada trans-currida durante la vigencia 2020 afectando las subcuentas correspondientes de las cuentas 1685 – DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 5160 – DEPRECIACION DE PRO-PIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

PREGUNTA 2:

Ahora bien, en cuanto a las vidas útiles de los elementos de propiedades, planta y equipo para los que la entidad determinó como método de depreciación el de línea recta. ¿Puede la entidad definir amplios rangos de depreciación para cada clase de activo e incluso por categoría de almacén? O por el contrario ¿Debe la entidad determinar una vida útil rígida para cada clase de propiedades, planta y equipo o categoría de almacén?

Cabe resaltar que la entidad ha determinado rangos amplios, toda vez que a la luz de la realidad de Parques Nacionales Naturales de Colombia sus activos están sujetos a distintas condiciones por su particularidad, y diversidad de ubicaciones geográficas, y que además puede poseer distinta utilización prevista de los activos o un distinto desgaste físico esperado.

A manera de ejemplo, PNNC puede contar con un vehículo de referencia ABC ubicado en la ciudad de Bogotá, y con exactamente el mismo vehículo de referencia ABC ubicado en la ciudad de Santa Marta expuesto a unas condiciones de uso y meteorológicas completamente diferentes, los cuales afectan el tiempo de uso.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y actualizadas por la Resolución 218 de 2020, señalan:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

(...)

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

24. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.” (Subrayado fuera del texto)

De igual forma, las Normas, en su Capítulo VI, establecen:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera del texto)

Asimismo, el Instructivo 002 del 08 de octubre de 2015, mediante el cual se imparten instrucciones para la transición al Marco Normativo para las entidades de gobierno, establece:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACION DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

La entidad determinara, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

1.1 ACTIVOS

1.1.9 Propiedades, planta y equipo

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes acciones:

i. Al costo menos depreciaciones y perdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizara las siguientes acciones:

(...)

ii. Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

iii. Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo. El valor actualizado se ajustará para reflejar cambios en un índice general o específico de precios. Para tal efecto, la entidad tendrá en cuenta las valorizaciones o provisiones que tenía el elemento las cuales, a 31 de diciembre de 2016, se reconocen de manera separada. La diferencia entre el valor calculado según lo señalado en este numeral y el costo del elemento a 31 de diciembre de 2016, incrementará o disminuirá el valor del activo y afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. Si como parte del proceso contable durante la vigencia 2020 se evidenció un error en el valor reconocido de algunos elementos de propiedades, planta y equipo que en saldos iniciales al 01 de enero de 2018 fueron reconocidos a costo de reposición a nuevo y no a costo de reposición a nuevo depreciado. ¿Cómo se debió corregir dicho error?

Con base en el instructivo 002 de 2015, para la medición del saldo inicial de la propiedad, planta y equipo se tenían tres alternativas, dentro de las que se encontraba el costo de reposición a nuevo depreciado. Dado que Parques Nacionales identificó que no aplicó adecuadamente esta alternativa, debió corregir este error en el periodo en el que lo identificó, afectando las subcuentas correspondientes al GRUPO 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, para reconocer el ajuste por el recálculo del saldo inicial, la depreciación acumulada y el deterioro del valor acumulado que debía tener este activo hasta la fecha de identificación del error, contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109—RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el ajuste correspondiente a periodos anteriores, y contra el resultado del periodo, por el ajuste correspondiente al periodo en el que se identificó el error.

Adicionalmente, Parques Nacionales debió evaluar la materialidad de este error con el fin de determinar si era necesario reexpresar los estados financieros, de conformidad con lo señalado en la norma de Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores.

2. ¿Puede la entidad definir amplios rangos de depreciación para cada clase de activo e incluso por categoría de almacén? O, por el contrario, ¿debe la entidad determinar una vida útil rígida para cada clase de propiedades, planta y equipo o categoría de almacén?

De conformidad con la norma de Propiedad, planta y equipo, la vida útil corresponde al periodo durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. Por lo tanto, Parque Nacionales debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos para determinar la vida útil de su propiedad, planta y equipo: a) la utilización prevista del activo; b) el desgaste físico esperado que depende de factores operativos; 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.

En este sentido, Parques Nacionales puede definir vidas útiles diferentes para bienes de una misma cuenta de propiedades, planta y equipo, si y solo si, dichos bienes están sujetos a diferentes condiciones respecto de su utilización prevista, desgaste físico, obsolescencia técnica o comercial o límites legales, entre otras condiciones que la entidad pueda demostrar que influyen en el patrón de consumo de los beneficios económicos o del potencial del servicio de estos bienes.

CONCEPTO No. 20211100091241 DEL 11-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedad, planta y equipo Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Incorporación de bienes de uso público que no habían sido reconocidos por la entidad. Tratamiento contable de los bienes históricos y culturales.

Doctor
ALDEMAR YAQUENO RODRÍGUEZ
Contador General del Departamento
Gobernación de Nariño
Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010053022, el 24 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta que el Departamento de Nariño posee la necesidad de realizar el proceso de Depuración y Sostenibilidad Contable, respetuosamente solicito el favor de conceptualizar las siguientes dudas.

Cuál es el proceso y procedimiento para la incorporación de los bienes de beneficio y uso público entre los cuales se encuentran (Redes de la infraestructura de transporte, puentes, coliseos, parques recreativos, bibliotecas y hemerotecas públicas, plazas, túneles y terminales etc.).

Cuál es la formar de valuación, medición y como se estima su vida útil, de bienes que no están incorporados a los estados financieros y a la fecha están al servicio de la comunidad.

Un bien histórico como por ejemplo la Casa de Nariño que es la residencia oficial y principal sede de trabajo del Presidente de Colombia y en la cual se encuentran las sedes administrativas de la presidencia de la república, es viable catalogarla como un bien de beneficio y uso público debido a su infraestructura, o por encontrarse en ocupación de sedes administrativas se lo debe catalogar como una edificación de propiedad planta y equipo, favor sustentar la respuesta con lo normado y el proceso y procedimiento aplicable al caso expuesto; con el fin de llevar un correcto registro contable que permita identificar, registrar, medir, clasificar, analizar y evaluar de manera sistemática y ordenada el caso expuesto.

Es importante resaltar que su valiosa colaboración nos permitirá avanzar satisfactoriamente con el proceso de Depuración y Sostenibilidad Contable, que actualmente se encuentra adelantando la Gobernación de Nariño.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.”

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad”. (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para las entidades de gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

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.

(...)

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

7. Cualquier descuento o rebaja en el valor de adquisición o construcción se reconocerá como un menor valor de los bienes de uso público.

(...)

10. Los bienes de uso público contruidos en virtud de la ejecución de contratos de concesión se medirán, de acuerdo con lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

11. Cuando se adquiera un bien de uso público en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto

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.

(...)

14. 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

15. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo; y b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el programa de mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando.

(...)

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 de texto)

(...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

(...)

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.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2015 especifica las instrucciones para la determinación de los saldos iniciales al 1º de enero de 2018 bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación. Así las cosas, este instructivo establece para los bienes de uso público lo siguiente:

“1.1.10. Bienes de uso público

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los bienes de uso público son activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta, en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Frente a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

Los terrenos sobre los que se construyen los bienes de uso público se reconocerán por separado.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales; no obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en las cuentas Bienes Recibidos en Custodia y Bienes Recibidos

de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como bienes de uso público.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar y clasificar los bienes de uso público por su naturaleza, como infraestructura, parques, hemerotecas, bibliotecas o plazas, entre otros.

b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Determinar, para los bienes de uso público adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

- Identificar los bienes de uso público construidos o desarrollados en virtud de contratos de concesión y medirlos por el valor de la inversión privada más los aportes que haya realizado la entidad concedente, siempre que estos valores se relacionen con la construcción del activo o con adiciones o mejoras que se hagan a este. Este ajuste afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Determinar, para los bienes de uso público que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.

- Deducir del costo de adquisición o construcción de los bienes de uso público que no se derivan de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando los bienes de uso público tengan asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la entidad reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.

- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según los ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.

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)

El artículo 2º de la Resolución 484 de 2017, "Por la cual se modifican el anexo de la Resolución 533 de 2015 en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el artículo 42 de la Resolución 533 de 2015, y se dictan otras disposiciones", modificó el primer periodo de aplicación comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018.

CONCLUSIONES

En consideración con lo antes mencionado se concluye lo siguiente:

1. Incorporación y medición de los bienes de uso público que no se encuentran reconocidos en la situación financiera de la entidad:

De conformidad con el Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, 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 y, para su reconocimiento debe ser posible su medición de forma fiable. Por lo tanto, para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente señalados.

Asimismo, de acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los bienes de uso público son activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad de forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización, caracterizados porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

En ese sentido, para dar respuesta a su primera y segunda inquietud, si como resultado del proceso de depuración de la información financiera que adelanta la entidad se identifica la omisión del reconocimiento de activos que cumplían los criterios para ser reconocidos como bienes de uso público, la entidad deberá corregir el error atendiendo lo dispuesto en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, considerando alguna de las siguientes alternativas, según le corresponda:

1.1. Bienes de uso público que no fueron incorporados en el proceso de transición al nuevo Marco Normativo

El Instructivo 002 de 2015, elaborado por la CGN, tiene como propósito impartir las instrucciones generales que debían aplicar las entidades de gobierno, por una única vez durante el primer periodo de aplicación, para la determinación de los saldos iniciales a 1º de enero de 2018 bajo el nuevo marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros. Así pues, entre las actividades que debían llevar a cabo las entidades para determinar los saldos iniciales se encuentran aquellas relacionadas con los bienes de uso público.

Para los bienes de uso público, el Instructivo 002 de 2015 establecía la identificación y clasificación de los bienes de uso público por su naturaleza, como infraestructura, parques, hemerotecas, bibliotecas o plazas, entre otros; así como la medición de cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas: (i) al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, o (ii) al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición.

Así las cosas, si la Gobernación de Nariño, a 1º de enero de 2018, omitió el reconocimiento y la medición de activos que cumplían con los criterios de reconocimiento de los bienes de uso público, la entidad deberá corregir el error en el periodo contable corriente, de acuerdo con la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

En consecuencia, para reconocer, durante el periodo contable corriente, los activos que a 1º de enero de 2018, cumplían con los criterios para ser reconocidos como bienes de uso público, la entidad deberá efectuar la estimación del saldo inicial del activo a 1º de enero de 2018 utilizando la alternativa de medición que la entidad seleccionó para la misma clase de bienes de uso público que fueron objeto de medición de saldos iniciales durante el primer periodo de aplicación del nuevo marco normativo. Lo anterior, en razón a que la alternativa seleccionada previamente no puede ser modificada.

Por lo tanto, para efectuar el reconocimiento de los bienes de uso público que deben ser medido mediante la primera alternativa de medición para la determinación de los saldos iniciales a 1º de enero de 2018, es decir al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor, la entidad deberá aplicar las acciones que se encuentran detalladas en el Instructivo con la información disponible en la fecha en la que estos bienes fueron adquiridos.

Por el contrario, si la entidad estableció durante el año 2018 que para la determinación de los saldos iniciales de los elementos de una clase de bienes de uso público se medirían de acuerdo con la segunda alternativa, es decir al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, la entidad deberá garantizar que se realizaron los avalúos a 1º de enero de 2018.

Dado que el error será corregido con posterioridad al primer periodo de aplicación, la entidad deberá ajustar las cuentas correspondientes del activo afectando resultados de ejercicios anteriores. Por lo tanto, la entidad deberá registrar un débito en las cuentas y subcuentas que correspondan del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

También será necesario calcular la depreciación acumulada hasta la fecha de la corrección del error, tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los párrafos inmediatamente anteriores, afectando el resultado del periodo por el importe correspondiente a la depreciación del periodo contable corriente y el patrimonio (resultados de ejercicios anteriores) por el importe correspondiente a la depreciación acumulada de periodos anteriores.

Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de la corrección del error. La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo y su estimación se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Por último, la entidad deberá evaluar si a la fecha de la corrección existen indicios de deterioro del valor originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. Si este es el caso, la entidad reconocerá la pérdida por deterioro del valor del activo de acuerdo con la norma de Bienes de uso público, afectando el resultado, si es un daño físico del periodo contable corriente, o afectando el patrimonio, si correspondía a un daño físico de periodos anteriores.

1.2. Bienes de uso público que no fueron incorporados después del proceso de transición al nuevo Marco Normativo.

En aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, si la entidad omitió en periodos anteriores el reconocimiento de activos que cumplieran con los criterios de reconocimiento de los bienes de uso público, deberá corregir el error en el periodo contable corriente, atendiendo lo establecido en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, registrando un débito en las cuentas y subcuentas que correspondan del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Además, para corregir el error contable e incorporar los bienes en su situación financiera, la entidad deberá identificar la transacción por la cual se obtuvo el control de los activos, toda vez que de esto dependerá su medición inicial, la cual se estimará partiendo de la fecha en que debió quedar reconocido el bien.

Si el bien de uso público fue construido por la entidad o un tercero, esta lo medirá de acuerdo con la sección de medición inicial de la norma de Bienes de uso público. Ahora bien, si el bien de uso público fue construido en virtud de la ejecución de contratos de concesión, esta lo medirá de acuerdo con lo establecido en la norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente. Por último, si el bien de uso público se recibió mediante una transacción sin contraprestación, la entidad lo medirá de acuerdo con la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación y se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

Cabe destacar que en el caso de un bien de uso público recibido mediante una donación o transferencia, la entidad los medirá, de acuerdo con la norma de Ingresos sin contraprestaciones, así: (i) por el valor del mercado del bien en la fecha en que se recibió, (ii) en ausencia de un valor de mercado, por el costo de reposición del bien en la fecha en que se recibió, o (iii) si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, el bien de uso público se medirá por el valor en libros que tenía en la entidad que transfirió o donó el activo.

También será necesario calcular la depreciación acumulada hasta la fecha de la corrección del error, tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los párrafos inmediatamente anteriores, afectando el resultado del periodo por el importe correspondiente a la depreciación del periodo contable corriente y el patrimonio (resultados de ejercicios anteriores) por el importe correspondiente a la depreciación acumulada de periodos anteriores.

Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de la corrección del error. La vida útil de un bien de uso público es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo y su estimación se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

Así mismo, la entidad deberá evaluar si a la fecha de la corrección existen indicios de deterioro del valor originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. Si este es el caso, la entidad reconocerá la pérdida por deterioro del valor del activo de acuerdo con la norma de Bienes de uso público, afectando el resultado, si es un daño físico del periodo contable corriente, o el patrimonio, si correspondía a un daño físico de periodos anteriores.

Para finalizar, una vez se efectúe la corrección del error de acuerdo con cualquiera de los escenarios antes planteados, la entidad deberá evaluar la materialidad del error para definir si los estados financieros deben ser objeto de reexpresión. Así pues, si la entidad determina que el error es material, para efectos de presentación, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En caso contrario, la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores no exige que efectúe la reexpresión retroactiva.

2. ¿Los bienes históricos y culturales se pueden catalogar como bienes de uso público o propiedades, planta y equipo?

Se reconocen como bien histórico y cultural los bienes tangibles controlados por la entidad, al que se le atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su identidad como, por ejemplo, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte. Adicionalmente, para que se puedan reconocer como históricos y culturales dentro de los estados financieros deberá existir un acto administrativo que lo declare como tal.

Ahora bien, de acuerdo con el principio de Esencia sobre forma, las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica. Por lo tanto, si la entidad tiene activos que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplen con las condiciones para ser clasificados como

propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público, la entidad los reconocerá en estas clasificaciones de activos y les aplicará la norma que corresponda.

Para efectos de ejemplificar lo anterior, si la entidad tiene un bien inmueble declarado como histórico y cultural mediante acto administrativo que es usado principalmente por la entidad para propósitos administrativos, esta lo reconocerá como una propiedad, planta y equipo, y aplicará lo dispuesto en la norma de Propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por otra parte, si la entidad tiene un bien inmueble declarado como histórico y cultural mediante acto administrativo que es usado principalmente como biblioteca pública para uso, goce y disfrute de la colectividad de forma permanente, esta lo reconocerá como un bien de uso público y aplicará lo dispuesto en la norma de Bienes de uso público del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20211100091341 DEL 12-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros gastos Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden deudoras - Deudoras por contra (CR)
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para dar de baja enseres, de la entidad pública

Doctora
JOHANA MARCELA ORTÍZ DÍAZ
Villavicencio, Meta

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N° 20211400053702 el 28 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Quisiera saber: ¿Como (sic) servidor público como puedo dar de baja enseres de la entidad pública que no están inventariados y ocupan espacio que es necesario para la ubicación de servidores de la entidad?”.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y actualizado según la Resolución N° 167 de 2020, señala:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) con la Resolución N° 533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución N° 218 de 2020, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque

no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera del texto)

Sobre el marco normativo del proceso contable, políticas de operación y manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, señala:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios. (...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique,

establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- 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.” (Subrayados fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones [079](#) y [081](#) de 2021, describe la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA, así: “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”.

En lo referente con la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), el CGC la describe así: “Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas”.

En relación con la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), el CGC la describe así: “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”.

En lo concerniente con la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, el CGC la describe así: “Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas. (...)”. (Subrayados fuera del Texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por tanto, si la baja a la que refiere en su consulta corresponde al proceso de disposición final del bien, por cuanto no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por el uso o enajenación, es la entidad la encargada de definirlo, toda vez que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo.

Adicionalmente se precisa que, de conformidad al numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, la entidad debe contar con un manual de políticas contables, así como con manuales que describan la forma en que se desarrollan las actividades contables y se asignen responsabilidades y compromisos de quienes las ejecutan, esto con el fin de garantizar que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Ahora bien, si los bienes objeto de consulta se encuentran reconocidos en los estados financieros de la entidad, se atenderá a lo dispuesto en el numeral 10.5. Baja en cuentas, de la Norma de propiedades, planta y equipo, el cual establece que cuando se disponga de estos elementos o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, se procede a efectuar la baja en cuentas.

Por lo anterior, si la entidad tiene contabilizados enseres de los cuales no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, la baja en cuentas de estos se efectuará mediante un débito en la subcuenta 168506-Muebles, enseres y equipo de oficina de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); un débito en la subcuenta 169510-Muebles, enseres y equipo de oficina de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); y un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA. En caso de existir una diferencia entre las partidas anteriores, dicho saldo se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Si la Entidad encuentra justificación para controlar administrativamente los muebles y enseres dados de baja en cuentas de orden y se había estimado un valor residual, podrá registrar un débito en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un crédito la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor residual estimado.

En caso de que el activo no tenga valor residual, al no existir una estimación fiable no podrá reconocerse en cuentas de orden y por tanto deberá revelarse en las notas a los estados financieros en el periodo en que la entidad tenga control administrativo de estos muebles y enseres.

CONCEPTO No. 20211100093511 DEL 23-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de bienes de menor cuantía o totalmente depreciados.

Doctor
CARLOS FERNANDO RAMOS LOZANO

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400056852 el 19 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) En el momento me encuentro realizando una depuración de los inventarios de la entidad, y en estos se encuentran algunos elementos con valores inferiores al 0.5 salario mínimo.

En esta depuración yo puedo hacer alusión al manual de procedimientos contables versión 2007.09, En su CAPÍTULO III. PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, Numeral 17. BIENES DE MEDIO (0.5) SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGAL VIGENTE.

Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según el tipo de operación.

Y así poder realizar la depuración de estos elementos.

Y así mismo incluir este procedimiento en el manual de manejo de almacén de la entidad.” (...)

CONSIDERACIONES

La Resolución 354 de 2007, mediante la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, establecía:

“ARTÍCULO 1°. Adóptese el Régimen de Contabilidad Pública que está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. Dicho régimen contiene la regulación contable pública de tipo general y específico.”

La Resolución 156 de 2018, mediante la cual se modifica la Resolución 354 de 2007, establece:

“ARTÍCULO 1°. Modificar el artículo 1° 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 Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Procesos Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener 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.

49. 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, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, 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.

(...)

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo 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.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios 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 se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación”.

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, estipula:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular”.

CONCLUSIONES

De conformidad con la Resolución 156 de 2018, que modificó la Resolución 357 de 2007, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) se modificó y, actualmente, se encuentra compuesto por los siete elementos enunciados en el primer artículo de tal resolución. En este sentido, las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública deben aplicar los nuevos marcos normativos, según el grupo en el cual haya sido clasificado, y suspender definitivamente la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública del antiguo RCP. Por lo tanto, en la actualidad no es adecuado referirse al Manual de Procedimientos para la definición de una política contable por parte de la entidad, sino que debe atender a lo preceptuado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así las cosas, el Marco Conceptual, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define que la información financiera relevante es aquella que es material y tiene valor predictivo, confirmatorio o ambos. Además, establece que la materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

Asimismo, el Marco Conceptual define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. La entidad controla un recurso cuando tiene la capacidad para usarlo o definir el uso que un tercero debe darle, para obtener potencial de servicio o para generar beneficios económicos futuros.

Así pues, para efectos de evaluar si existe o no control sobre un recurso, una entidad debe tener en cuenta, entre otros aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, 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.

Adicionalmente, de conformidad con lo establecido en la norma de Propiedades, planta y equipo, la baja en cuentas de un elemento de esta clase de activo procederá cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como activo, esto es, cuando se disponga del elemento o no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

Por otra parte, atendiendo a lo señalado en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, la autorización de la realización de la baja en cuentas corresponde al funcionario, dependencia o comité a quien se le haya asignado dicha responsabilidad en los manuales que para el efecto haya elaborado la entidad en cumplimiento de lo estipulado en el numeral 3.2.4 de dicho Procedimiento.

Siguiendo con el mismo Procedimiento, de acuerdo con el procedimiento establecido por la entidad, con base en los numerales 3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera y 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, la entidad debe contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera, así como con procedimientos administrativos que permitan la depuración de las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros que no reflejen su realidad económica, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En este sentido, corresponde a cada entidad determinar un criterio de materialidad para el reconocimiento de los activos de menor cuantía, bien sea como parte de la propiedad, planta y equipo, en caso de que cumplan los criterios definidos en la norma, o bien sea en el gasto del resultado del periodo en el cual se adquieren, en caso de que no cumpla el criterio de materialidad definido por la entidad o alguno de los criterios definidos en la norma. Este criterio de materialidad debe estar contenido en el manual de políticas contables de la entidad, con el fin de que sea claro, tanto para el equipo de trabajo que interviene en el reconocimiento de este tipo de bienes, así como para los diferentes usuarios de la información financiera.

Ahora bien, si su consulta se refiere a los bienes reconocidos en la propiedad, planta y equipo que, una vez culminan su vida útil, no se espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, la entidad deberá proceder a su baja en cuentas. Así pues, la baja en cuentas se realizará debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando las subcuentas y cuentas respectivas del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia, si existe, se reconocerá en el resultado del periodo debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Si la entidad encuentra justificación para controlar administrativamente los bienes dados de baja en cuentas de orden, podrá registrar un débito en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-

BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un acredita la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20211100093651 DEL 23-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Otros ingresos Otros gastos Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden deudoras - Deudoras por contra (CR)
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para la baja en cuentas de bienes muebles en mal estado o por ser elementos obsoletos.

Doctora
 JULY CATHERINE RAMÍREZ GUTIÉRREZ
 Secretaria de Gobierno
 Municipio de Guasca
 Calle 4 N°3-48 (Código Postal 251210)
 Guasca, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N°20211400057732, el 25 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Actualmente la Administración Municipal adelanta un proceso de baja de bienes muebles por encontrarsen (sic) en mal estado o por ser elementos obsoletos, verificando mediante qué proceso se puede llevar a cabo, se evidencia que la modalidad de Martillo por la cual se venía trabajando ante corporaciones financieras, estas aseguran que este proceso ya no lo están manejando con entidades públicas, debido a la alta delicadeza que acarrea un proceso de este tipo solicitamos a ustedes su colaboración mediante una persona o dependencia brindarnos una asesoría y soporte de cómo se puede poner en marcha este procedimiento”.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.”

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y actualizado según la Resolución N°167 de 2020, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

19. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) con la Resolución N°533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución N°218 de 2020, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La

pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. (...)” (Subrayados fuera del texto).

Sobre el marco normativo del proceso contable, políticas de operación y manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente:

“2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las

dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- 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.” (Subrayados fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 079 y 081 de 2021, describe la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA, así: “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”.

En lo referente con la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), el CGC la describe así: “Representa el valor acumulado de la pérdida sistemática de la capacidad operativa de la propiedad, planta y equipo por el consumo del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros que incorpora el activo, la cual se estima teniendo en cuenta el costo, el valor residual, la vida útil y las pérdidas por deterioro reconocidas”.

En relación con la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), el CGC la describe así: “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”.

En lo concerniente con la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, el CGC la describe así: “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”.

Adicionalmente, sobre la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS el CGC la describe así: “Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas. (...)”. (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

Por lo tanto, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico del Municipio de Guasca-Cundinamarca. En este orden de ideas, se precisa que el procedimiento para la baja en cuentas 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.

Ahora bien, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. En tal sentido, los bienes utilizados para fines administrativos u operativos se retirarán de la información financiera cuando:

- i) Fruto de su disposición, ceda el control y transfiera sustancialmente los riesgos y beneficios asociados al mismo; o
- ii) No se espere obtener un potencial de servicio o beneficio económico futuro, situación que se puede presentar cuando el bien se encuentre totalmente depreciado o deteriorado y, aunque tenga valor residual, no exista la posibilidad de obtener beneficios económicos mediante su disposición.

En este sentido, el registro contable que debe efectuar la entidad de gobierno para la baja en cuentas de los bienes muebles que cumplan lo descrito en el párrafo anterior corresponde a un débito en la subcuenta 168506-Muebles, enseres y equipo de oficina, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un débito en la subcuenta 169510-Muebles, enseres y equipo de

oficina, de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA.

Cualquier diferencia entre los débitos y créditos anteriores debe reconocerse en el resultado del periodo, bien sea en el débito de la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, o en el crédito de la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

Si la entidad de gobierno encuentra justificación para controlar administrativamente los muebles y enseres dados de baja en cuentas, puede registrar el bien en cuentas de orden, siempre que tenga un valor residual, mediante un débito en la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS, y un crédito a la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor residual estimado.

En caso de que el activo no tenga valor residual, al no existir una estimación fiable no podrá reconocerse en cuentas de orden y por tanto deberá revelarse en las notas a los estados financieros en el periodo en que la entidad tenga control administrativo de estos bienes muebles.

Aunado a lo anterior, es preciso señalar que en el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del Procedimiento referido se establece que las entidades deben contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública, que deberá estar acompañado de manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

Así las cosas, es competencia de la entidad establecer el procedimiento interno y los responsables de la determinación de la baja en cuentas de los bienes de propiedades, planta y equipo, así como de los demás bienes; para lo cual se debe tener en cuenta que el control interno contable es el proceso que, bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Adicionalmente, se informa que la Contaduría General de la Nación dio traslado de una parte de su consulta a Central de Inversiones S.A. – CISA, en lo referente a qué proceso se puede llevar a cabo la baja de bienes muebles en mal estado bajo la modalidad de martillo por la cual se venía trabajando ante corporaciones financieras por ser un tema que compete a esta empresa no cotizante.

CONCEPTO No. 20211100100211 DEL 03-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reclasificación de vehículo que se encontraba clasificado como equipo de transporte a equipo de laboratorio

Señores
INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA PASCUAL BRAVO
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100057522 el 22 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Institución tiene un vehículo el cual se renovó y saldrá de la cuenta de activos de equipo de transporte y se dará traslado a los laboratorios de la Institución para ser utilizado como banco de pruebas. El valor del vehículo en libros es de 38 millones, al realizar un estudio de mercado se evidencio que el costo es de un banco de pruebas el valor es de 55 millones. De lo anterior consultamos que registro de debe realizar y que valor se debe de reconocer para el uso de este vehículo como banco de pruebas.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Estados Financieros para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

11. BIENES DE USO PÚBLICO

11.4. Reclasificaciones

24. Cuando se determine el cambio de uso de un bien reconocido como bien de uso público y se configuren los elementos para que se reconozca en otra categoría de activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.4. Reclasificaciones

17. Para la reclasificación entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo, el valor en libros del activo en esa fecha será el valor en libros del activo en la nueva clasificación. En consecuencia, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas no serán eliminadas. A partir de esta fecha, la entidad aplicará los requisitos que la norma correspondiente le exija.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento, que además, se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

Por otra parte, tanto la Norma de bienes de uso público como la Norma de propiedades de inversión, señalan que en caso de efectuarse reclasificaciones por el cambio de uso de los bienes bajo el control de la entidad, se realizará por el valor en libros del activo a la nueva categoría, lo que en consecuencia conlleva a la reclasificación del valor en su reconocimiento inicial, su depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas, en la fecha en la que cambié su destinación.

Por lo anterior, si bien la Norma de propiedades, planta y equipo no especifica la reclasificación de los activos, las normas mencionadas en el párrafo anterior permiten vislumbrar el tratamiento contable cuando ocurren situaciones como la mencionada en su consulta.

En consecuencia, para efectuar la reclasificación del vehículo que se encuentra reconocido en la cuenta de activos de equipo y transporte que será trasladado como equipo de laboratorio para ser utilizados como banco de pruebas, se deberá debitar la subcuenta 166002-Equipo de laboratorio de la cuenta 1660-EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO y acreditar la 167502-Terrestre de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN, por el valor reconocido inicialmente en esta última subcuenta.

De igual forma, debitará las subcuentas 168508-Equipos de transporte, tracción y elevación de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 169512-Equipos de transporte, tracción y elevación de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); y acreditará debitará las subcuentas 168505-Equipo médico y científico de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 169509-Equipo médico y científico de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por los valores acumulados de depreciación y deterioro del valor asociados a los activos objeto de consulta.

Aunado a lo anterior, es preciso señalar que de conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo, con posterioridad a su reconocimiento, la medición posterior será al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por tanto, los avalúos que se efectúen a este tipo de activos, únicamente se realizarán para efectos de comprobar el deterioro del valor, previa evaluación de indicios.

CONCEPTO No. 20211100102651 DEL 09-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas por pagar Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos de administración y operación Gastos por transferencias y subvenciones Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden deudoras - Deudoras por contra (CR)
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de inmuebles entregados en forma de comodato o préstamo de uso y de gastos realizados por el comodante.

Doctor
 EDWIN WILMAR RIVERA PÉREZ
 Contador
 Institución Universitaria Pascual Bravo
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211100057532, del 22 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Institución realizó la contratación de remodelación de un bien (edificación) el cual se entregó (sic) en comodato a otra entidad pública (sic) y no se tiene el control del mismo ya que lo tiene el comodatario.

La consulta es de donde se debe llevar este gasto en el cual está incurriendo la Institución”.

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa. (...)”

Entre las principales cláusulas indicadas en el contrato de comodato N°GJ 045 de 2019, donde el comodatario es el Municipio de Medellín y el comodante es la Institución Universitaria Pascual Bravo, se tiene:

“PRIMERA. OBJETO DEL CONTRATO. EL COMODANTE se compromete a entregar al COMODATARIO, el bloque 1, para el funcionamiento de la Institución Técnica Pascual Bravo. En tal sentido, EL COMODANTE entrega a título de Comodato y EL COMODATARIO recibe al mismo título, una parte del inmueble propiedad de la Institución Universitaria PASCUAL BRAVO, ubicado en la Calle 73 N°73A-226 con N° de (sic) matrícula inmobiliaria 01N-101869, adquirido mediante cesión gratuita que le hiciera el Ministerio de Educación Nacional, de acuerdo a lo registrado en la Escritura Pública N°637 del 30 de abril de 1985 de la Notaría 5ª del Circulo Notarial de Medellín.

Los bienes que hacen parte del presente CONTRATO DE COMODATO son los que se relacionan a continuación:

BLOQUE UNO: Edificación de dos pisos y un semi sótano, compuesto por 31 espacios entre aulas de clases y aulas de informática, 5 unidades sanitarias, una biblioteca, 23 oficinas para docentes y administrativos, un auditorio, once cuartos útiles, una placa deportiva; para un área total de 6.270,64 m2. Así mismo cuenta con un Sistema de Red Contra Incendios en los tres niveles, con gabinetes y aspersores.

PARÁGRAFO 1: Las partes concertarán de acuerdo al calendario académico del Instituto Técnico Pascual Bravo, el uso para la Institución Universitaria de algunos espacios para ampliación de cobertura académica.

El comodatario deberá realizar mantenimiento preventivo y correctivo de los bienes entregados de manera periódica, tal como lo indique el fabricante o constructor en el manual de mantenimiento. El comodante no se hará responsable de los daños a equipos o mobiliarios entregados bajo este comodato, pues su cuidado y reparación estará a cargo del comodatario. Si el equipo o mobiliario todavía se encuentra en garantía, en caso de que ocurra un daño, solo la empresa o fabricante que lo instaló o dotó, podrá realizar dichas reparaciones, en caso contrario, el costo generado será asumido por el comodatario.

PARÁGRAFO 2. ADECUACIONES Y REMODELACIONES DEL BLOQUE 1. La adecuación y remodelación del bloque 1 de la Institución Universitaria Pascual Bravo, incluye el cambio de puertas, ventanas, pisos, redes eléctricas e hidrosanitarias entre otras, incluyendo las áreas complementarias de dicho bloque que garantizan la buena operación y funcionamiento de las instalaciones del Bloque 1. Estas adecuaciones y remodelaciones, se desarrollarán durante la ejecución del presente contrato y entran a formar parte del inventario de los bienes que son objeto del presente contrato de comodato, previa comunicación al comodatario. (...)

TERCERA: DESTINACIÓN. El bien inmueble objeto del comodato, se destinará para el funcionamiento físico y académico del Instituto Técnico Industrial Pascual Bravo y el desarrollo de procesos formativos de la Institución Universitaria Pascual Bravo, programas tecnológicos, profesionales y de postgrado o educación continua. (...)

QUINTA: TÉRMINO DE DURACIÓN. El término de duración del presente contrato de comodato será de DOS (2) AÑOS, contados a partir de la suscripción del acta de inicio y entrega material del inmueble, de conformidad con lo establecido por el artículo 38 de la ley 9 de 1989. La duración del presente contrato de comodato podrá ser renovada únicamente mediante un nuevo contrato, no habrá lugar a prórrogas automáticas. (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: Cumplido el término de duración establecido en el presente contrato de comodato, deberá iniciarse un nuevo proceso contractual, previo concepto del supervisor de este contrato y manifestación escrita de la voluntad del comodatario con este propósito.

SEXTA: RESTITUCIÓN ANTICIPADA. Habrá restitución anticipada de los inmuebles en los siguientes casos: 1) Por cancelación de la personería jurídica de la entidad comodataria o por disolución de la misma. 2) Si el inmueble se destina a actividades diferentes de las estipuladas en la cláusula tercera de este contrato. 3) Por incumplimiento de las obligaciones estipuladas en la cláusula novena de este documento. 4) Por cesión a arriendo contemplado en la cláusula octava. 5) Por razones de necesidad, utilidad pública o conveniencia a juicio de la Institución Universitaria PASCUAL BRAVO. (...)

SÉPTIMA: ADAPTACIONES Y/O MEJORAS. Las adaptaciones y/o mejoras que se requieran para el desarrollo del presente contrato de comodato, serán por cuenta del COMODATARIO, previa aceptación por parte de la Oficina de Planeación de la Institución Universitaria PASCUAL BRAVO, si aplica. EL COMODATARIO deberá renunciar a todas las mejoras y construcciones que realice, las cuales quedarán de propiedad de la Institución Universitaria PASCUAL BRAVO, sin que haya exigencia, contraprestación o indemnización alguna por este concepto, en consecuencia, el COMODATARIO renuncia expresamente al derecho de retención de que trata la ley y a cualquier requerimiento previo relacionado con la restitución del inmueble. (...)

PARÁGRAFO: Los gastos ordinarios se encuentran a cargo del COMODATARIO, como quiera que corresponden al derecho de usar la cosa (gastos de uso) y a la obligación de conservarla en el estado en que fue entregada (gastos de conservación), y los gastos extraordinarios incumben al COMODANTE, en tanto que hacen relación a cuestiones urgentes que van más allá del uso natural convenido, de conformidad al artículo 2216 del Código Civil. (...)

NOVENA: OBLIGACIONES DEL COMODATARIO. EL COMODATARIO se obliga: (...). 3) A permitir la realización, por parte de la Institución Universitaria Pascual Bravo, de las reparaciones que se requieran. (...)

DÉCIMA SEGUNDA: REQUERIMIENTO DEL INMUEBLE. El inmueble entregado en comodato seguirá conformando el patrimonio de la Institución Universitaria Pascual Bravo, quien podrá solicitarlos en cualquier tiempo, antes del vencimiento del contrato, (sic) si el comodatario no cumple con el objeto para el cual le fue entregado el inmueble o si la institución Universitaria Pascual Bravo los necesitará para otros fines. (...)

DÉCIMA CUARTA: DERECHO DE USO DEL INMUEBLE POR PARTE DEL COMODANTE: La Institución Universitaria Pascual Bravo podrá realizar eventos o actividades en el inmueble entregado en comodato, previo aviso al COMODATARIO, para lo cual este no podrá oponerse, y no habrá lugar al pago de contraprestación alguna por el uso de las instalaciones". (...) (Subrayados fuera del texto).

La PRÓRROGA No. 1 AL CONTRATO GJ 045 DE 2019, estipula:

“PRIMERA PRÓRROGA. Se conviene Prorrogar el plazo del CONTRATO GJ 045 DE 2019, adicionando TRES (03) AÑOS MÁS al plazo inicialmente pactado, para un total de CINCO (05) AÑOS, y hasta el ONCE (11) DE ABRIL DE 2024”.

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución N°167 de 2020, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad”. (Subrayados fuera de texto)

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 y actualizadas según lo dispuesto en la Resolución N°218 de 2020, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.3. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción. (...)

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

(...)

15. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

18. 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

(...)

21. 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.

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

24. 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. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES.

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas podemos anotar:

Frente a su consulta, se precisa que el comodato o préstamo de uso, es un contrato que permite a una entidad (el comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (el comodatario) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

Es necesario precisar que, 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.

En desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las partes involucradas (comodante y comodatario) determinar a partir del juicio profesional, la esencia económica subyacente de la transacción y los elementos de la definición de activo establecida en el Marco Conceptual, independientemente de su forma legal, para definir el tratamiento contable de los bienes que son entregados en el marco de este instrumento jurídico. Entre los elementos de la definición de activo se encuentra el control, el cual implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para la evaluación del control, el Marco Conceptual establece un listado no exhaustivo de algunos aspectos que las entidades deben tener en cuenta para evaluar si existe o no control sobre los recursos, tales como: (i) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Cada uno de estos aspectos, desarrollados en el Marco Conceptual y transcritos en las consideraciones del presente concepto, constituyen un indicio de la existencia del control sobre el recurso que, si bien no son factores concluyentes, su identificación y análisis puede contribuir y apoyar esa decisión. Por lo tanto, las partes que intervienen en el contrato deberán establecer la esencia económica subyacente de la transacción evaluando, 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.

Aunado a lo anterior, las entidades pueden definir otro tipo de aspectos que contribuyan a la evaluación del control y que se ajusten al hecho económico que se está analizando. En el caso de los contratos de comodato, las entidades evaluarán la pertinencia de incluir dentro de los aspectos a analizar la intención que tengan las partes de prorrogar el contrato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo, con el fin de determinar cuál entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Así mismo, las entidades podrían evaluar la capacidad de la entidad receptora o comodataria para dirigir la forma y finalidad del uso de dichos bienes.

Una vez efectuada la anterior evaluación, el comodatario y el comodante deben identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca la entrega a título de comodato del bien inmueble al Municipio de Medellín:

a. Transferencia del control de los bienes al comodatario.

Cuando por esencia económica, el comodatario es quien obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios del activo y asume los riesgos inherentes al mismo que son significativos, aun cuando la forma legal del contrato de comodato puede significar que el comodatario no adquiera la titularidad jurídica sobre estos, el hecho económico se reconoce como una transferencia.

En tal caso, el comodante debe desincorporar de su información financiera el activo, debitando la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta 169505-Edificaciones de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y acreditando la subcuenta que corresponda a la cuenta 1640-EDIFICACIONES. La diferencia se registra debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por lo tanto, el comodante cuando retire el activo entregado, debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, el comodatario, debe incorporar el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta y subcuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto por la entidad y reconocer un ingreso mediante un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

b. Entrega de los bienes al comodatario, sin transferir el control.

Cuando por esencia económica, el comodante no transfiere sustancialmente los beneficios económicos

futuros o potencial de servicios de los activos y los riesgos inherentes al mismo que son significativos, el comodatario debe revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

Por lo anterior, el 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.

Teniendo en cuenta lo anterior la entidad debió evaluar en cuál de las situaciones se enmarcó el contrato de comodato para aplicar el tratamiento contable correspondiente, por lo cual, en caso de haber cometido un error deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma denominada POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES.

Ahora bien, respecto a las erogaciones en que incurre la Institución Universitaria Pascual Bravo relacionadas con la remodelación del bien, se presentan tres escenarios, de acuerdo con lo indicado en la norma de Propiedades, planta y equipo, así:

1. Cuando se trata de adiciones y mejoras efectuadas al inmueble cedido en comodato, en donde la Institución Universitaria Pascual Bravo no tiene control del bien:

a) La Institución Universitaria debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

b) El Municipio de Medellín reconocerá la adición o mejora como un mayor valor del activo cedido en comodato, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, en consecuencia, afectarán el importe por depreciación, y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Si la Institución Universitaria Pascual Bravo mantiene el control del bien, reconocerá la adición o mejora como un mayor valor del activo mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 1640-EDIFICACIONES y un crédito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

3. Cuando la Institución Universitaria Pascual Bravo realice reparaciones y mantenimiento al inmueble cedido en comodato, las cuales según la norma de Propiedades, planta y equipo deben reconocerse en el gasto:

a) La Institución Universitaria debe reconocer un débito en la subcuenta 511115-Mantenimiento y/o 511116-Reparaciones de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Cuando se realice el pago, registrará un débito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b) En este escenario el Municipio de Medellín no efectuaría ningún registro contable.

CONCEPTO No. 20211100102661 DEL 09-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reposición de redes de alcantarillado

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reposición de redes de alcantarillado

Señora
SOLIRIA BARRIOS C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400057662 el 22 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) solicitó (Sic) su colaboración para conocer el tratamiento contable de la reposición de redes de alcantarillado.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Estados Financieros para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque

no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

25. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

(...)

10.4. Baja en cuentas

33. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido." (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Estados Financieros para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

10.3. Medición posterior

18. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

24. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la empresa distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la empresa reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con los Marcos Normativos para entidades de gobierno y para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; los elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser objeto de adiciones y mejoras, entendidas como erogaciones en las que se incurre para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos; y también pueden ser objeto de reparaciones, que son erogaciones que se hacen con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa; y de mantenimiento, que corresponde a erogaciones en que se incurren con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

Por lo anterior, las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocen como mayor valor de los activos, lo que en consecuencia afectará el cálculo futuro de la depreciación. Por su parte, las reparaciones y mantenimientos se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, a menos que los mantenimientos deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios.

Por otra parte, en la medición posterior de las propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad o empresa deberá distribuir el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas y, en consecuencia, depreciar en forma separada cuando estas tengan vidas útiles diferentes con relación al activo.

Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales.

Al respecto, cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad o empresa reconocerá en el activo, el costo en que se haya incurrido para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida, la cual podrá estar identificada desde el inicio de la depreciación del activo, atendiendo a la depreciación por componente, o por el contrario, si el costo del componente no se había identificado y depreciado previamente, será necesario determinar el costo del elemento sustituido que tenía en el momento en que fue adquirido o construido el activo, teniendo en cuenta como indicador el costo de la sustitución.

De acuerdo con lo anterior, para atender a su consulta es preciso señalar que si la reposición a la que hace referencia en su consulta, se hace con el fin de reponer la capacidad productiva del activo, sin que ello signifique la sustitución del mismo, corresponderá efectuar el reconocimiento de las erogaciones como un gasto en el resultado del periodo en el que las mismas se ejecuten.

Si por el contrario, la reposición a la que hace referencia en su consulta corresponde a la sustitución de una parte significativa de la red de alcantarillado, procederá al reconocimiento del costo en que se haya incurrido para la sustitución como mayor valor del activo, previa baja en cuentas de la parte sustituida, de conformidad a lo señalado en el numeral 10.4. Baja en cuentas, de la Norma de propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20211100102661 DEL 09-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reposición de redes de alcantarillado

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reposición de redes de alcantarillado

Señora
SOLIRIA BARRIOS C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400057662 el 22 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) solicitó (Sic) su colaboración para conocer el tratamiento contable de la reposición de redes de alcantarillado.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Estados Financieros para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque

no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

25. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

(...)

10.4. Baja en cuentas

33. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido." (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Estados Financieros para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o comercialización de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

10.3. Medición posterior

18. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

24. Para las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la empresa distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y las depreciará en forma separada. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes.

(...)

10.4. Baja en cuentas

32. Cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la empresa reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida. Esto se realizará con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente. De ser necesario, se utilizará el costo de la sustitución como indicador del costo que el elemento sustituido tenía en el momento en el que fue adquirido o construido." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con los Marcos Normativos para entidades de gobierno y para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público; los elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser objeto de adiciones y mejoras, entendidas como erogaciones en las que se incurre para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos; y también pueden ser objeto de reparaciones, que son erogaciones que se hacen con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa; y de mantenimiento, que corresponde a erogaciones en que se incurren con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

Por lo anterior, las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocen como mayor valor de los activos, lo que en consecuencia afectará el cálculo futuro de la depreciación. Por su parte, las reparaciones y mantenimientos se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, a menos que los mantenimientos deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios.

Por otra parte, en la medición posterior de las propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, la entidad o empresa deberá distribuir el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas y, en consecuencia, depreciar en forma separada cuando estas tengan vidas útiles diferentes con relación al activo.

Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales.

Al respecto, cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas que tengan un costo significativo con relación a su costo total y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, la entidad o empresa reconocerá en el activo, el costo en que se haya incurrido para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida, la cual podrá estar identificada desde el inicio de la depreciación del activo, atendiendo a la depreciación por componente, o por el contrario, si el costo del componente no se había identificado y depreciado previamente, será necesario determinar el costo del elemento sustituido que tenía en el momento en que fue adquirido o construido el activo, teniendo en cuenta como indicador el costo de la sustitución.

De acuerdo con lo anterior, para atender a su consulta es preciso señalar que si la reposición a la que hace referencia en su consulta, se hace con el fin de reponer la capacidad productiva del activo, sin que ello signifique la sustitución del mismo, corresponderá efectuar el reconocimiento de las erogaciones como un gasto en el resultado del periodo en el que las mismas se ejecuten.

Si por el contrario, la reposición a la que hace referencia en su consulta corresponde a la sustitución de una parte significativa de la red de alcantarillado, procederá al reconocimiento del costo en que se haya incurrido para la sustitución como mayor valor del activo, previa baja en cuentas de la parte sustituida, de conformidad a lo señalado en el numeral 10.4. Baja en cuentas, de la Norma de propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20211100113671 DEL 27-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de vehículo transferido del Ministerio de Relaciones Exteriores al Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Doctora
ADRIANA MARITZA ÁVILA GUZMÁN
Asesor con Funciones de Contador
Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), trasladada por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública mediante radicado N° 20210010061582 el 11 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El 6 de mayo de 2016 la Embajada de Colombia en México celebró un contrato de arrendamiento puro de un vehículo marca Toyota para el servicio de la misión diplomática, al término del cual la Embajada podía optar por reintegrar el vehículo o comprarlo por el valor residual.

El término de duración del contrato fue de dos años, al final del cual se optó por la compra y se pagó el 21 de mayo de 2018, la suma de MXN \$205.590= (pesos mexicanos), en pesos colombianos de la fecha \$30.427.320= (Sic)

Durante el tiempo de vigencia del contrato de arrendamiento los registros contables mensuales los realizó el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores con cargo a los gastos generales, sin novedad alguna.

No obstante, la compra del vehículo fue reportada por la misión diplomática en el mes de septiembre de 2021, a pesar de haber transcurrido más de tres años desde que se decidió por la compra, razón por la cual el Fondo Rotatorio no realizó ningún registro contable y tampoco el Ministerio de Relaciones Exteriores quién hasta el 31 de marzo de 2021 era el receptor de los bienes adquiridos por dicho Fondo.

De acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, Capítulo IV, 4. Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Corrección de Errores, el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores efectuará la corrección en este periodo contable, mediante un débito a la cuenta de Vehículos con abono a la cuenta de resultado de ejercicios anteriores, sin necesidad de reexpresión de estados financieros bajo la consideración de que el valor de la compra no es material o de importancia relativa.

Sin embargo, surge la duda de si el Fondo Rotatorio debe reportar esta circunstancia al Ministerio de Relaciones Exteriores entidad que, como se mencionó, era el receptor y titular de las Propiedades, Planta y Equipo hasta el 31 de marzo pasado mediante la transferencia y certificación que le hiciera el Fondo.

La consulta es la siguiente:

¿Debe el Ministerio de Relaciones Exteriores reflejar en los estados financieros correspondientes a las vigencias 2018, 2019, 2020 y primer trimestre de 2021 el vehículo adquirido por la Embajada de Colombia en México mediante certificación del Fondo Rotatorio con el fin de dar cumplimiento a las normas relativas a la reexpresión, a pesar de que el error se descubrió en la presente vigencia y que no es material?

En caso afirmativo, ¿debe el Ministerio reexpresar de manera retroactiva, la información comparativa afectada por el error y posteriormente reintegrar el bien al titular actual de las Propiedades, Planta y Equipo, es decir el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores?

En caso contrario ¿basta que el actual titular del bien registre la novedad como una corrección de error afectando las cuentas del activo y resultados correspondientes?

Considerando que el vehículo se encuentra en uso desde el 6 de mayo de 2016, primero bajo la modalidad de arrendamiento y en el 2018 finalizado el contrato de leasing paso a ser propiedad del estado Colombiano, ¿desde qué fecha se debe calcular y registrar su depreciación, con cargo a ejercicios anteriores?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define:

“INTRODUCCIÓN

1. El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece los conceptos que se deben observar en la preparación y presentación de información financiera de propósito general de las entidades de gobierno. La información financiera de propósito general es aquella que pretende cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. El Marco Conceptual constituye la base para el desarrollo normativo, instrumental y doctrinal del regulador y, por ende, tiene valor normativo superior a la regulación que de él se deriva, lo cual garantiza coherencia entre los componentes del Marco Normativo y contribuye al cumplimiento de las funciones de la CGN de uniformar, centralizar y consolidar la información contable pública. Adicionalmente, el Marco Conceptual tiene los siguientes objetivos: apoyar a los usuarios en la interpretación de la información financiera de las entidades de gobierno, ayudar a quienes preparan y presentan información financiera en el proceso de construcción de esta y servir a los evaluadores de la información en el proceso de realización de juicios sobre la información financiera.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

22. La utilidad de la información financiera depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas." (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

18. Cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

27. La depreciación de una propiedad, planta y equipo iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá como gasto en el resultado de este, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con las normas de Inventarios o de Activos intangibles. Los terrenos no serán objeto de depreciación, salvo que se demuestre que tienen una vida útil finita, es decir que, por el uso dado al terreno, sea factible establecer el tiempo durante el cual estará en condiciones de generar beneficios económicos o de prestar el servicio previsto.

(...)

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 entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

18. 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

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.
27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.
28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:
- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
 - b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
 - c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
 - d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que:

Por un lado, el Marco Conceptual tiene valor normativo superior a las Normas que de él se derivan y este define que 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. Por otra parte, su consulta informa que el vehículo ha sido transferido del Ministerio de Relaciones Exteriores al Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores y que el hecho económico es irrelevante, tanto para el Ministerio como para el Fondo.

Teniendo en cuenta lo anterior, este despacho se permite señalar que, en el caso específico de esta consulta, no se requerirá la corrección del error por omisión en el reconocimiento de dicho vehículo en periodos anteriores por parte del Ministerio, toda vez que el bien fue transferido a otra entidad y ya no se encuentra reconocido en sus estados financieros, lo que redundaría en un esfuerzo administrativo que tendría un efecto nulo sobre los valores y la información presentada en los estados financieros de dicha entidad.

Lo anterior, ya que, si se corrigiera el error, el Ministerio debería reconocer el vehículo, junto con la depreciación y el deterioro de valor relacionados con periodos anteriores y el periodo actual, para luego realizar la baja en cuentas en la fecha de transferencia del bien al Fondo Rotatorio. Además, aún cuando se realizara la corrección del error, al ser un hecho económico sin materialidad para la entidad, no se efectuaría reexpresión de los estados financieros y, por tanto, no se ajustaría la información comparativa de las cuentas afectadas por dicho error.

Sin embargo, con el fin de contribuir a los objetivos de la información financiera, se deberá revelar este hecho económico en las notas a los estados financieros del año actual por parte del Ministerio, sin perjuicio de las consecuencias que este error tenga frente a la normativa de índole diferente a la contable.

Ahora bien, con base en la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, el Fondo Rotatorio debió reconocer el vehículo en la fecha de emisión del acto administrativo mediante el cual se transfirió el bien, por su valor de mercado; si no era posible determinar el valor de mercado del bien en la fecha de transferencia, se debió medir por su costo de reposición; o, frente a la imposibilidad de medir los dos anteriores en la fecha de transferencia, debió medirlo por el valor en libros del bien que debía tener reconocido el Ministerio.

En el último caso, en el que no era posible medir el valor de mercado ni el costo de reposición, como el Ministerio no reconoció el bien y por efecto de este concepto no se requiere la corrección del error, el Fondo debió estimar el valor en libros del bien en la contabilidad del Ministerio, atendiendo a los criterios de reconocimiento y medición de la Norma de Propiedades, planta y equipo y observando lo definido en el manual de políticas contables del Ministerio sobre la vida útil, el valor residual y el método de depreciación aplicables a los vehículos de dicha entidad.

A continuación, entendiendo que para el caso específico del vehículo objeto de su consulta el Fondo debe aplicar lo concluido anteriormente, se da respuesta a las preguntas planteadas de manera general:

Preguntas 1, 2 y 3: Sobre la reexpresión de estados financieros y la corrección de errores inmateriales.

La Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores define los errores como las omisiones o inexactitudes que se presentan en los estados financieros de periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible en tales periodos. También, establece que estos errores de periodos anteriores se deben corregir en el periodo en que se detecten, sin importar su materialidad, contra los resultados de periodos anteriores.

Posteriormente, para aquellos errores materiales, se debe realizar la reexpresión de los saldos comparativos de las partidas afectadas en los estados financieros presentados del periodo en el cual se corrigen. Al respecto, es pertinente mencionar que, con base en el Marco Conceptual, la materialidad es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

Por lo tanto, cuando una entidad de gobierno corrija errores de periodos anteriores que resulten inmateriales, tras ser evaluados con el criterio de materialidad definido en su propio manual de políticas contables, no se requiere realizar la reexpresión de estados financieros. En todo caso, cuando una entidad de gobierno realice corrección de errores, con independencia de su materialidad, debe revelar la información requerida por la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Aunado a lo anterior, es pertinente resaltar que, cuando la corrección de un error implique el registro de la medición posterior de un elemento de los estados financieros, la valuación de dicho registro debe incorporar todos y cada uno de los eventos que afecten el valor del hecho económico en cuestión, desde la fecha en que debía ser reconocido el hecho hasta la fecha de descubrimiento del error.

Pregunta 4: Sobre el inicio de la depreciación de una propiedad, planta y equipo.

La Norma de Propiedades, planta y equipo define que la medición posterior de este tipo de activos debe realizarse al costo menos depreciación acumulada menos deterioro de valor acumulado. Para tal efecto, la depreciación debe iniciar en el momento en que el bien se encuentre en las condiciones previstas por la entidad para su uso y se debe calcular con base en la vida útil, el valor residual y el método de depreciación definidos en el manual de políticas contables de la entidad para bienes similares.

En consecuencia, como el activo fue recibido en el período contable actual por el Fondo Rotatorio, este deberá revisar el valor del activo, la vida útil del mismo y el valor residual para la incorporación y posterior medición en su contabilidad.

CONCEPTO No. 20211100107891 DEL 14-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Cuentas de orden acreedoras - acreedoras de control Cuentas de orden acreedoras - acreedoras por contra Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los activos de menor cuantía reconocidos como propiedades, planta y equipo, y que se encuentran totalmente depreciados.

Doctora
MICHELLY NARVÁEZ ROSADO
Contraloría Departamental del Magdalena
Santa Marta, Magdalena

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100059132, el 29 de octubre del 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“¿Qué procedimiento se debe seguir con los bienes muebles reconocidos como de menor cuantía en la Propiedad, planta y Equipo y fueron depreciados en el mismo periodo. Por ejemplo, cámaras digitales adquiridas por un valor de \$500.000 las cuales fueron reconocidas como activo y depreciadas en el mismo año de adquisición, en atención a la política contable de reconocimiento de activos de menor cuantía: Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que se relacionan a continuación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del periodo contable”.

De acuerdo con lo anterior, se evidencian activos totalmente depreciados en la cuenta de propiedad, planta y equipo, por lo que surge la inquietud del manejo contable que debe seguirse en estos casos: ¿Se debe proceder a la baja en cuentas y el reconocimiento en cuentas de orden? o ¿estimar su nueva vida útil (uso) recalculando la depreciación reconocida?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener 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.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad". (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la 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 se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, 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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, la información financiera relevante es aquella que es material y tiene valor predictivo, confirmatorio o ambos. Además, establece que la materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

Asimismo, el Marco Conceptual establece que los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y, para su reconocimiento, debe ser posible su medición de forma fiable. Por lo tanto, para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente señalados.

Una vez la entidad determina que un recurso cumple con la definición de activo, puede proceder a su reconocimiento. Para el caso de las propiedades, planta y equipo, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que se reconocen como tales, entre otros, los activos tangibles empleados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos, los cuales se caracterizan porque no se esperan vender en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

Ahora bien, cada entidad puede establecer criterios que permitan identificar los activos que por su materialidad deben ser catalogados como activos de menor cuantía, definiendo el tratamiento contable para estos, bien sea como parte de las propiedades, planta y equipo, en caso de que cumplan los criterios para su reconocimiento definidos en la norma, o bien sea en el gasto del resultado del periodo en el cual se adquieren, en caso de que no cumpla el criterio de materialidad definido por la entidad o alguno de los criterios definidos en la norma. Este criterio de materialidad debe estar contenido en el manual de políticas contables con el fin de que sea claro, tanto para el equipo de trabajo que interviene en el reconocimiento de este tipo de bienes, como para los diferentes usuarios de la información financiera.

En ese sentido, si una entidad decide reconocer un activo de menor cuantía dentro de su situación financiera como propiedad, planta y equipo, pues cumple los criterios de reconocimiento definidos en la Norma, este debe permanecer allí y ser objeto de depreciación durante la totalidad de la vida útil estimada por la entidad, hasta que se disponga del mismo o no se espere un beneficio económico o potencial de servicio a través de su uso o enajenación. En consecuencia, no es posible dar de baja en cuenta propiedades, planta y equipo que aún se encuentran en uso por parte de la entidad.

Adicionalmente, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que la vida útil, el valor residual y el método de depreciación asignados a estos activos deben ser revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y reflejar la realidad económica de los bienes.

Por lo tanto, la existencia de una propiedad, planta y equipo totalmente depreciada que aún se encuentra en uso puede indicar que existen falencias en el control interno contable de la entidad por causa del incumplimiento de la mencionada Norma, toda vez que la revisión mínima, al final de cada periodo contable, de los elementos señalados en el párrafo anterior tiene como propósito 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 futuros o un potencial de servicios.

Así las cosas, respecto al caso concreto, de corresponder a una propiedad, planta y equipo totalmente depreciada que aún se encuentra en uso por la entidad, le corresponde a esta corregir el error contable aplicando lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, recalculando la depreciación acumulada que debería tener el activo hasta la fecha de la corrección del error.

Para el efecto, la entidad debe determinar la vida útil del activo y reconocer, como depreciación acumulada, la proporción del costo del activo que corresponde al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de la corrección del error, afectando al débito la subcuenta respectiva de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y al crédito la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por la parte que corresponde a periodos anteriores; o la subcuenta respectiva de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por la parte que corresponde al periodo contable en el que se corrige el error.

Por otra parte, respecto de los activos totalmente depreciados que la entidad no espere usar más, se aplicará lo establecido en el numeral 10.4. Baja en cuentas de la Norma de propiedades, planta y equipo; es decir que

un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se disponga del elemento o no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

Por lo tanto, el registro contable que deberá efectuar la entidad para la baja en cuentas de estos bienes es un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Si la entidad encuentra justificación para controlar administrativamente los bienes dados de baja en cuentas de orden, puede registrar 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-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20211100107901 DEL 14-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los equipos de cómputo recibidos mediante garantía anticipada.

Señor
WILSON MATILLA BÁRCENAS
Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100042682, el 21 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Alcaldía de Bucaramanga, adquirió 1564 computadores portátiles para beneficio de los estudiantes más necesitados de las instituciones educativas del municipio. Por tal evento dentro del contrato se compró el ítem "componente porcentaje adicional por garantía anticipada" lo cual se traduce en que el contratista dio 31 equipos de cómputo adicionales para fungir como garantía, esto es para entrar a reemplazar aquellos equipos de cómputo que de los 1.564 inicialmente comprados se dañara alguno, y mientras surte efecto la garantía real.

De acuerdo con lo anterior solicito el favor de darnos la orientación contable sobre cómo se pueden contabilizar los 31 equipos de cómputo dados como garantía ya que de ellos no se tiene documentación alguna (factura) y están con un valor total \$ 6.881 y valor unitario \$221.96”.

Por otra parte, mediante comunicación de la CGN con radicado N° 20211100067721, del 20 de agosto de 2021, este Despacho solicita la ampliación de información sobre los 31 equipos de cómputo adicionales entregados por el contratista y el componente porcentaje adicional por garantía. Adicionalmente, se solicita responder las siguientes preguntas:

- 1. ¿Los equipos de cómputo adicionales son objeto de devolución al proveedor?*
- 2. ¿Qué pasa con los equipos de cómputo adicionales cuando surte efecto la garantía real?*
- 3. Mientras no se presentan daños en los equipos adquiridos, ¿qué manejo les da la Alcaldía a los equipos de cómputo adicionales?*
- 4. ¿Qué pasa si los equipos de cómputo adicionales sufren algún daño?*
- 5. ¿Existe algún plazo máximo para la tenencia de estos equipos de cómputo adicionales?*

Al respecto, mediante correo electrónico con fecha del 14 de septiembre de 2021, el señor Wilson Mantilla da respuesta a las preguntas en los siguientes términos:

“1. ¿Los equipos de cómputo adicionales son objeto de devolución al proveedor?

No, los equipos adicionales adquiridos a través de la cláusula de garantía anticipada en la orden de compra pertenecen a la entidad estatal y no deben ser devueltos al proveedor.

2. ¿Qué pasa con los equipos de cómputo adicionales cuando surte efecto la garantía real?

Los equipos de cómputo adicionales cumplen la función de reemplazar inmediatamente los demás equipos de cómputo adquiridos que presenten falencias durante el plazo de la garantía para no afectar la prestación del servicio educativo. No obstante, el proveedor al ejecutar la garantía del equipo de cómputo tiene la obligación independiente y autónoma de reparar y, de ser el caso, reemplazar el equipo que haya presentado daños incluso si tiene que hacerse con un equipo adicional a los ya entregados.

Los equipos de cómputo adicionales cumplen con la función provisional de reemplazar el equipo dañado mientras la garantía es materializada por el proveedor.

3. Mientras no se presentan daños en los equipos adquiridos, ¿qué manejo les da la Alcaldía a los equipos de cómputo adicionales?

Los equipos de cómputo en este momento se encuentran en la bodega de la Alcaldía Municipal y se está a la espera de una respuesta por parte de la Contaduría General de la Nación para definir si es posible ingresarlos al inventario, y en consecuencia, entregarlos a las Instituciones Oficiales públicas del Municipio para que cumplan la función para la cual fueron adquiridos.

4. ¿Qué pasa si los equipos de cómputo adicionales sufren algún daño?

Estos equipos también cuentan con garantía, y por lo tanto pueden ser reparados o reemplazados por el proveedor o directamente por el fabricante.

5. ¿Existe algún plazo máximo para la tenencia de estos equipos de cómputo adicionales?

No, los equipos de cómputo adicionales fueron adquiridos por la entidad estatal y no deben ser devueltos en ningún momento.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

13. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

19. 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.

20. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios.

21. 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.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener 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.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad". (Subrayado fuera de texto)

La Norma de propiedades, planta y equipo de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la 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

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece que la representación fiel, como característica cualitativa fundamental de la información financiera, consiste en que el reconocimiento de los hechos económicos sea completo, neutral y libre de errores y, así mismo, que se incluya toda la información necesaria para la comprensión de estos, evitando que la información presente errores u omisiones. En ese sentido, la entidad deberá velar por el cumplimiento de esta característica de tal forma que, se incorporen todos los hechos económicos en la información financiera de la entidad.

Asimismo, de conformidad con el Marco Conceptual, 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 y, para su reconocimiento, debe ser posible su medición de forma fiable. Por lo tanto, para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente señalados.

Así las cosas, teniendo en cuenta que los 31 equipos se encuentran bajo el control de la entidad, toda vez que tiene la capacidad para usarlos o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, sin que sea necesario su devolución al proveedor, sino que, por el contrario, este último tiene la obligación independiente y autónoma de reparar o reemplazar los equipos adicionales; le corresponde a la entidad reconocerlos como activos dentro de su situación financiera.

Por lo tanto, la entidad tomará el valor total de la compra de los equipos de cómputo, incluyendo el valor de la garantía anticipada, y lo distribuirá entre el número total de los equipos, incluidos los 31 equipos de cómputo recibidos por concepto de la garantía anticipada, para efecto del reconocimiento de la propiedad, planta y equipo en su información financiera. En ese sentido, el registro de la propiedad, planta y equipo se

realiza mediante un débito en la subcuenta 167002-Equipo de computación de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

CONCEPTO No. 20211100113181 DEL 23-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Avalúos técnicos para determinar el valor de la pérdida por deterioro de valor de las propiedades, planta y equipo.

Doctor
CRISTIAN CAMILO GALÁN MOYA
Profesional Universitario
Contador (E)
Instituto Nacional para Ciegos-INCI
Bogota D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N°20210010060922 el 08 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Como lo indica el asunto, y atendiendo a que la Contaduría General de la Nación, imparte las normas y procedimientos para la elaboración, registro y consolidación de los bienes del Estado; y que, entre otras funciones asignadas, se encuentra la de emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas en la materia; nos permitimos de la manera más respetuosa, solicitar un concepto o pronunciamiento oficial, respecto a los hechos que a continuación se expone:

El Instituto Nacional para Ciegos – INCI, en cumplimiento de las metas y los fines estatales, adelantó durante la vigencia inmediatamente anterior, un proceso de selección que tuvo por objeto contratar una firma valuatora para determinar el valor actual de los bienes inmuebles que conforman su patrimonio; lo anterior de conformidad con el artículo 2 del Decreto 1536 de 2007, que establece que los activos fijos, entendiendo por estos (propiedad, planta y equipo), se les debe realizar un avalúo técnico como mínimo cada 3 años.

Así las cosas, a la fecha, la entidad cuenta con los avalúos citados y considera que, debe proceder a realizar el registro contable de los resultados allí consignados; no obstante, lo anterior, en días pasados se recibió una indicación en sentido diferente, que consideramos podría desconocer la aplicación de las NIIF, que establece que la valorización de activos, conocida como revaluación, debe ser actualizada y reconocida en los registros.

En el mismo sentido debemos indicar que, durante la auditoria regular adelantada por la Contraloría General de la Republica a nuestra entidad, durante la vigencia 2020, se recibieron recomendaciones en el mismo sentido de actualizar el valor de los inmuebles.

Adicionalmente, es menester indicar que, en el año anterior, se adelantaron obras para el mejoramiento de las condiciones de la infraestructura del edificio donde funciona el INCI, que incluyeron el cambio de pisos, adecuaciones a las oficinas, baños, cocina, pinturas, cambios de puertas, actualización de redes eléctricas e hidrosanitarias de acuerdo a la normativa.

Por lo anteriormente expuesto, solicitamos de manera comedida y respetuosa, un pronunciamiento oficial respecto de cuál es el procedimiento para realizar el registro de la valorización de los activos de nuestra entidad”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y actualizado según la Resolución N° 167 de 2020, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

4.1. Características fundamentales

4.1.1. Relevancia

15. 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.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.3.4. Bases de medición de los activos

(...)

6.3.4.4. Costo de reposición

104. 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.

105. 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

109. 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.” (Subrayados fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) con la Resolución N° 533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución N° 218 de 2020, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

2. Los activos generadores de efectivo son activos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado, es decir, activos a través de cuyo uso la entidad pretende generar entradas de efectivo y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica su posesión. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como generador de efectivo solo si el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es poco significativo.

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; y d) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas.

(...)

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.

(...)

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

8. 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.
- c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han tenido incrementos que probablemente afecten la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuya su valor recuperable significativamente.

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 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 prevista y la reconsideración de la vida útil de un activo ya no como indefinida sino como finita.
- c) Se decide detener la construcción del activo antes de su finalización o de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- d) Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indican que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, inferior al esperado.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.
2. Los activos no generadores de efectivo son aquellos que la entidad mantiene con el propósito fundamental de suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, es decir, la entidad no pretende, a través del uso del activo, generar rendimientos en condiciones de mercado. Cuando la entidad use un activo para suministrar bienes o prestar servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, y para suministrar bienes o prestar servicios en condiciones de mercado, considerará el activo como no generador

de efectivo salvo que el uso del activo, en el suministro de bienes o en la prestación de servicios en forma gratuita o a precios de no mercado, sea poco significativo.

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.2. 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 a 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 el uso del activo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el 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.

(...)

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.” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Es necesario precisar que la CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, desarrolló el proyecto de modernización de la regulación contable pública y como parte de este proceso emitió la

Resolución 533 de 2015, por la cual se incorporó al RCP el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

Entre las principales características de este Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, se encuentra que es un desarrollo propio de la CGN que, aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), no contempla los mismos criterios definidos en estas últimas.

Así las cosas, la CGN definió en la norma de Propiedades, planta y equipo que estos activos serán medidos con posterioridad al reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, y no por el modelo de revaluación contemplado en los estándares internacionales. Por lo tanto, no se contempla registrar actualizaciones de su valor producto de nuevos avalúos técnicos.

Ahora bien, el avalúo realizado por la entidad tendrá efectos contables cuando sea solicitado específicamente para la determinación del deterioro del valor de los activos (después de determinar que existen indicios de deterioro), para efectos de establecer el valor del servicio recuperable de los activos no generadores de efectivo, definido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su costo de reposición.

Ahora bien, una vez aclarado que los avalúos técnicos que se realicen en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno son únicamente con ocasión a la determinación del deterioro del valor de los activos, 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.

Los activos generadores de efectivo son aquellos que se tienen con el objetivo fundamental de generar beneficios económicos futuros acordes con un rendimiento de mercado; y 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. En ambos casos la entidad debe evaluar si existen indicios de deterioro del valor como mínimo al final del periodo contable.

Al existir un indicio, para comprobar si efectivamente un activo se encuentra deteriorado, la entidad estimará en el caso de los activos generadores de efectivo su valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y su valor en uso; y en el caso de los activos no generadores de efectivo, la entidad estimará su valor de servicio recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el costo de reposición.

Ahora bien, la entidad deberá evaluar si las obras adelantadas corresponden a adiciones o mejoras, o a reparaciones o mantenimiento. Si son mejoras o adiciones a la infraestructura del edificio donde funciona el INCI, contablemente las debe llevar como un mayor valor del activo, es decir debe aplicar el numeral 5 de la

Norma de PPE y si son reparaciones o mantenimiento a la infraestructura del edificio se debe contabilizar al gasto de acuerdo a los numerales 6 y 7 de la Norma de PPE.

CONCEPTO No. 20211100113651 DEL 27-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes muebles recibidos en común y proindiviso

Doctora
 FLOR DEL CARMEN HUERTAS LÓPEZ
 Coordinadora del Grupo de Contabilidad
 Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010060942 el 8 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. ANTECEDENTES

En el proceso de liquidación de entidades fueron entregados bienes al Ministerio de Agricultura cuya adjudicación se realizó en común y proindiviso, es decir, que la titularidad jurídica de los bienes esta compartida con personas naturales, jurídicas y entidades de derecho público, puesto que la decisión del juez o responsable de hacer la repartición es que sobre los bienes que conforman la masa liquidataria se adjudicaran a sus acreedores de acuerdo con el porcentaje de participación o deuda que tenían en la sociedad; en ese sentido, lo otorgado al Ministerio es un derecho sobre la propiedad de un bien, del cual la entidad no puede disponer para su uso, venta, arrendamiento, traslado a su bodega, entre otros facultades que tendría el Ministerio si le perteneciera el ciento por ciento del derecho sobre el bien.

La identificación con placa de inventario conlleva a que se reconozca este derecho como un bien, activo de propiedad planta y equipo de la entidad, que, en el momento de darle de baja no podría surtir el proceso establecido en el Decreto No. 1082 de 2015, por cuanto no se es dueño de todo el elemento, solo de una parte, tampoco se tiene posesión sobre el bien físico para enajenarlo a título gratuito y entrégaselo a otra entidad pública.

De igual manera, según lo consultado con el corredor de seguros, para asegurar un bien, este debe pertenecer al Ministerio, puesto que no es viable el aseguramiento de una porción de un bien mueble, sino que debe cubrirse la totalidad el mismo, lo que traería inconvenientes a la entidad al estar solventando el pago de la totalidad del aseguramiento sobre un bien que le correspondería pagar a los otros dueños.

Para el análisis el tema se remite el caso específico de los bienes adjudicados al Ministerio en la liquidación judicial del Fondo Ganadero del Meta, mediante el Auto No. 400-011910 del 01 de agosto de 2017, emitido por la Superintendencia

de Sociedades, que corresponden a trescientos ochenta (380) elementos entre ellos varios semovientes, valorados en su totalidad en \$92.055.378,00, perteneciéndole al Ministerio el 22% de cada bien, es decir, un total en pesos de \$20.450.676,00.

Debido a la figura bajo la cual fueron entregados los bienes, los accionistas y acreedores, hoy comuneros, se contrataron los servicios de la empresa Petroleum S.A.S., representada legalmente por Alejandro Benavidez, comunero del fondo, para administrar temporalmente los bienes de la Hacienda Catama Lote No 1, del Complejo Ganadero de Villavicencio y Lote No. 2; y eligieron al señor Juan Sebastian Coy, también comunero, como administrador de la Hacienda San Antonio, por tanto, los bienes remanentes del fondo se encuentran desde esa fecha bajo la administración de los comuneros mencionados.

2. CONSULTA

Teniendo en cuenta lo anterior, ¿los derechos porcentuales sobre los bienes recibidos en común y proindiviso se deben reconocer o no en los Estados Financieros del Ministerio o cual es el tratamiento contable para los elementos recibidos en proceso de liquidación de entidades en las cuales tenía participación accionaria el Ministerio de Agricultura, que tienen las situaciones ya mencionadas?”

CONSIDERACIONES

La Ley 84 de 1873, por la cual se expide el Código Civil Colombiano, establece:

“TITULO VII.

DE LA POSESION.

CAPITULO I.

DE LA POSESION Y SUS DIFERENTES CALIDADES.

ARTICULO 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.

(...)

ARTICULO 779. <POSESION DE COSA PROINDIVISO>. Cada uno de los partícipes de una cosa que se posea proindiviso, se entenderá haber poseído exclusivamente la parte que por la división le cupiere, durante todo el tiempo que duró la indivisión.

Podrá, pues, añadir este tiempo al de su posesión exclusiva y las enajenaciones que haya hecho por sí solo de la cosa común, y los derechos reales con que la haya gravado, subsistirán sobre dicha parte si hubiere sido comprendida en la enajenación o gravamen.

Pero si lo enajenado o gravado se extendiere a más, no subsistirá la enajenación o gravamen, contra la voluntad de los respectivos adjudicatarios.

(...)

TITULO XXIII.

DE LA COMPRAVENTA

(...)

CAPITULO IV.

DE LA COSA VENDIDA

(...)

ARTICULO 1868. <VENTA DE CUOTAS DE COSA COMUN>. Si la cosa es común de dos o más personas proindiviso, entre las cuales no intervenga contrato de sociedad, cada una de ellas podrá vender su cuota, aún sin el consentimiento de las otras". (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la regulación contable, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

"6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de los flujos futuros de efectivo

(...)

56. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener potencial de servicio o beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la entidad pueden satisfacer la definición de activo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad". (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Estados Financieros para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

8. INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

(...)

8.3. Baja en cuentas

3. Se dejarán de reconocer las inversiones en entidades en liquidación y las ganancias o pérdidas acumuladas en el patrimonio asociadas a estas cuando a) expiren los derechos, b) el valor de los pasivos exceda el valor de los activos de acuerdo con el plan de liquidación o c) culmine el proceso de liquidación. Las inversiones en entidades en liquidación y las ganancias o pérdidas acumuladas en el patrimonio asociadas a estas se darán de baja afectando el resultado del periodo. Lo anterior, sin perjuicio del reconocimiento de provisiones o de la revelación de pasivos contingentes, de acuerdo con las normas de Provisiones y Pasivos contingentes, cuando a ello haya lugar”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, 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 y, para su reconocimiento, debe ser posible su medición de forma fiable. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros

Para determinar si existe o no control sobre un bien o parte de este, se deben evaluar aspectos tales como la capacidad que se tiene para usar un recurso o definir su uso; la titularidad legal, sin que esta sea esencial para su determinación; los riesgos inherentes al recurso que se asumen y son significativos; el acceso al recurso o la capacidad de 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.

En lo que refiere a los riesgos inherentes al recurso que son asumidos y significativos, estos corresponden a: (i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o (ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

Así las cosas, con el fin de determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la encargada de evaluar de manera integral los elementos anteriormente señalados, a partir de juicios profesionales, es la entidad. Para el caso de los bienes recibidos en común y proindiviso, aun cuando la entidad no es dueña de la totalidad del bien, le corresponde evaluar si la parte que por la división le corresponde cumple con los criterios para su reconocimiento como activo.

Es preciso señalar que, de acuerdo con el Código Civil Colombiano, la posesión de una cosa proindivisa es la posesión exclusivamente de la parte que por la división le fue asignada a cada uno de los partícipes, durante todo el tiempo que dura la indivisión. Además, si la cosa es común de dos o más personas proindiviso, entre

las cuales no interviene un contrato de sociedad, cada una de ellas puede vender su cuota, aún sin el consentimiento de las otras.

Si como resultado del análisis efectuado por la entidad se determina que la participación en los bienes recibidos en común y proindiviso cumple con la definición de activo, el Ministerio debe aplicar el siguiente procedimiento contable, teniendo en cuenta que los elementos son recibidos en un proceso de liquidación de entidades en las cuales tenía participación accionaria:

La entidad debe reconocer la participación en los bienes recibidos en común y proindiviso tomando el valor de mercado y, en ausencia de este, el costo de reposición de los bienes, en la fecha en que son recibidos. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, la entidad tomará el valor en libros que tenía los bienes en la entidad liquidada.

Para su reconocimiento, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta y cuenta respectiva de la clase 1-ACTIVOS que represente la naturaleza o destinación del bien; un débito o crédito en la subcuenta 315301-Ganancias o pérdidas en inversiones en entidades en liquidación de la cuenta 3153-GANANCIAS O PÉRDIDAS EN INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN; un crédito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1216-INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y; la diferencia que se genere impactará el resultado del periodo mediante un crédito en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros de la cuenta 4802-FINANCIEROS o un débito en la subcuenta 580490-Otros gastos financieros de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, si como resultado del análisis efectuado por la entidad se determina que la participación en los bienes recibidos en común y proindiviso no cumple con la definición de activo, el Ministerio debe dar de baja la inversión en entidades en liquidación, así:

Para la baja en cuentas, la entidad debe registrar un débito o crédito en la subcuenta 315301-Ganancias o pérdidas en inversiones en entidades en liquidación de la cuenta 3153- GANANCIAS O PÉRDIDAS EN INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN; un crédito en la subcuenta correspondiente a la cuenta 1216-INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y, la diferencia impactará el resultado del periodo mediante un crédito en la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros, de la cuenta 4802-FINANCIEROS, o mediante un débito en la subcuenta 580490-Otros gastos financieros, de la cuenta 5804-FINANCIEROS. Adicionalmente, revelará el hecho económico en las notas a los estados financieros.

Por otra parte, es preciso señalar que atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública, por lo tanto, este Despacho se abstiene de pronunciarse frente a las inquietudes que deriven del proceso de baja establecidos en el Decreto 1082 de 2015, así como los aspectos relacionados con el aseguramiento de los bienes recibidos en común y proindiviso.

CONCEPTO No. 20211100113721 DEL 27-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Documentos soporte para el reconocimiento de un edificio y bienes muebles.

Doctor
JUAN CARLOS HERRERA PARRA
Universidad Militar Nueva Granada
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100062202 el 16 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Cordial saludo: mi consulta es la siguiente como almacenista me solicitan elaborar el ingreso de un edificio que adquirió una Entidad Pública a una entidad privada, los datos que me suministran es que la compra del edificio se realizó mediante escritura pública y que el soporte de la transacción es la misma, así mismo dentro del edificio se incluyó mobiliario y equipos que estaban instalados en el edificio pero no se incluyó en la escritura. mi pregunta es para esta transacción la entidad privada debe expedir una factura comercial de la venta del inmueble donde se relacione la transacción y el impuesto a que haya lugar según las normas? o solamente con la escritura de venta se puede realizar el ingreso de dicho edificio? El siguiente caso es el mobiliario que incluye el edificio y no se relacionó en la escritura pública ya que se asumió incluido en el valor de venta, como se ingresaría a la propiedad planta y equipó de la entidad Pública. Agradezco mencionar las normas que reglamenten este tipo de movimientos y su procedimiento para entidades de gobierno.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera anexo a la resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

8. Los objetivos de la información financiera están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

(...)

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

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

5 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PUBLICA

35. 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.

(...)

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 218 de 2020, señala:

“10. PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.2. 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.”

El Proceso Contable y Sistema Documental Contable anexo a la resolución 525 de 2016 y modificado por la Resolución 069 de 2021, 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.

(...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

El numeral 3.2.3.1. del Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado en la estructura del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 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.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Los objetivos de la información financiera de una entidad de gobierno están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades de los diferentes usuarios, para lo cual es necesario que sea relevante y que represente fielmente los hechos económicos. En consecuencia, para dar cumplimiento a estos atributos de la información financiera, la entidad debe observar los principios de contabilidad pública, entre los que se destaca el principio de Esencia sobre forma, el cual establece que las transacciones y otros hechos económicos se reconocen atendiendo a su esencia económica.

En consonancia con lo mencionado y para el caso particular, en atención a que en su consulta se menciona que se adquirieron los bienes muebles junto con el bien inmueble por un precio global, le corresponde a la entidad efectuar la respectiva desagregación del precio de adquisición por cada uno de los activos y definir el documento soporte idóneo, de tal manera que se refleje la realidad económica de la transacción o hecho económico.

En ese sentido, en lo concerniente al documento soporte idóneo, el reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos deberán documentarse a través de soportes para ser incorporados en los estados financieros, los cuales cumplirán con las características de: i) autenticidad, esto es que exista certeza sobre la persona que los ha elaborado y firmado; ii) integralidad, porque no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos; y iii) verificabilidad porque su contenido corresponde a la realidad.

Es por lo anterior, que las operaciones realizadas por la entidad deben estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo tanto, no pueden registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

En consecuencia y atendiendo lo indicado en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable y en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, referidos en las consideraciones del presente concepto, la definición del documento soporte idóneo para la incorporación de muebles e inmuebles reconocidos como propiedades, planta y equipo es un asunto propio de la entidad, en los términos y requisitos señalados en la normativa citada, y es responsabilidad del Representante Legal, o quien haga sus veces, la administración del sistema documental contable, regulando aspectos relativos a los documentos contables, que corresponden a soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

Así pues, le corresponde a la entidad realizar el análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, en concordancia con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de políticas y procedimientos que implementen para el manejo y control de los bienes y derechos, permitiendo que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria.

En cuanto a si la entidad privada debe expedir una factura por la compra del edificio y el mobiliario existente donde se relacione la transacción y el impuesto correspondiente, este ente regulador se permite informarle que, de acuerdo con lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y el literal i) del artículo 4° de la Ley 298 de 1996, le corresponde a la CGN emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública; en tal sentido, excede su competencia funcional pronunciarse sobre aspectos que debe esclarecer la entidad competente en temas de carácter tributario.

En ese sentido, se ha dado traslado a su consulta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Subdirección de Servicio al Ciudadano en Asuntos Tributarios seccional Bogotá, de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, para que dicha entidad se pronuncie al respecto.

CONCEPTO No. 20211100113861 DEL 28-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes totalmente depreciados

Doctor
FREDDY MAURICIO VÉLEZ OSORIO
Profesional Universitario Contabilidad
Contraloría Municipal Tuluá
Tuluá, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010062632 el 18 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Respetuosamente solicito orientación respecto al cálculo y registro contable de la vida útil adicionada a Activos Fijos totalmente depreciados que se encuentran en uso (...)”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, menciona:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener 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.

(...)

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo 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 del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo, a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, las reparaciones de las propiedades, planta y equipo se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Las reparaciones son erogaciones en que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

7. El mantenimiento de las propiedades, planta y equipo se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, salvo que deba incluirse en el valor en libros de otros activos de acuerdo con la Norma de inventarios. El mantenimiento corresponde a erogaciones en que incurre la entidad con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo.

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

20. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

21. El valor residual de la propiedad, planta y equipo es el valor estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. Si la entidad considera que, durante la vida útil del activo, se consumen sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual puede ser cero; de lo contrario, la entidad estimará dicho valor.

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

24. La distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de la vida útil se llevará a cabo mediante un método de depreciación que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio del activo. Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el valor depreciable, entre los cuales se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método de depreciación que defina la entidad se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio incorporados en el activo.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo

patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, las normas mencionadas, establecen en el capítulo VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

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.

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. 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.

(...)

17. 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.

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016, estipula:

“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.

(...)

3.2.12. Reconocimiento de estimaciones

Las entidades deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las amortizaciones, agotamiento, depreciaciones, deterioro y provisiones, asociados a los activos y pasivos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el marco normativo que le sea aplicable a la entidad.

(...)

3.2.15. 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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el numeral 4.2 cambios en una estimación contable, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, una estimación es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, solamente puede estimarse, lo que implica el uso de juicios basados en información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Las estimaciones contables pueden ser, entre otras, el valor residual y la vida útil.

Una estimación contable puede ser susceptible a cambiarse, cuando se identifique nueva información o nuevos acontecimientos que afecten el valor en libros de un activo, lo que en consecuencia podría incurrir en cambios en el consumo de los beneficios económicos del mismo. Esto con lleva a un cambio que se aplicará de forma prospectiva, afectando el resultado del periodo en el cual se efectúa el cambio y en los periodos futuros que afecte.

Atendiendo a lo señalado en el párrafo 29 de la norma de propiedades, planta y equipo, el método de depreciación, el valor residual y la vida útil de los activos debe revisarse como mínimo anualmente, para que al presentarse un cambio significativo en las estimaciones previas, se realicen los ajustes pertinentes y los registros contables respectivos.

Por lo anterior, si bien el método de depreciación, el valor residual y la vida útil de las propiedades, planta y equipo deben revisarse como mínimo al final del periodo contable, ellos no es óbice para que cuando se identifiquen cambios en los patrones de consumo de los mismos, estas estimaciones sean revisadas en dicho momento y, eventualmente, requieran ser modificadas de conformidad al nuevo patrón de consumo.

Si la Entidad define que, con el cambio de estimación de la vida útil remanente, subsana el cambio en el patrón de consumo de la propiedad, planta y equipo, deberá determinar y reconocer una nueva alícuota de depreciación, teniendo en cuenta el valor en libros del activo en la fecha en la cual se efectúa el cambio, por el tiempo restante en que se consumirán los beneficios económicos restantes, con independencia del monto de la alícuota de depreciación a registrar sean muy pequeños.

Por lo antes expuesto, la entidad puede estar presentando alguna de las siguientes situaciones:

a) Que en años anteriores revisó como mínimo, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación, al término de cada periodo contable, determinando que las alícuotas se encontraban correctamente determinadas y si existió un cambio significativo en estas variables lo ajustó para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros.

b) Que no se hayan revisado durante años anteriores el método de depreciación, el valor residual y la vida útil de los activos y por lo tanto se reconoció una mayor cuota de depreciación. La entidad deberá corregir la información, efectuando el nuevo cálculo de la depreciación por el tiempo total que se estime que se consumirán la totalidad de los beneficios económicos y proceder a reconocer los ajustes, dando aplicación a

la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores y depreciar a futuro aplicando los nuevos parámetros.

Para el efecto, la Entidad deberá proceder a reversar el exceso del monto depreciación, mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo año en que se haga el ajuste y un crédito a la subcuenta correspondiente en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el exceso que corresponda a los años anteriores si a ello hubiere lugar.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la citada norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y la respectiva revelación en las notas a los estados financieros.

Posteriormente, estos activos se depreciarán durante la vida útil restante que se estime.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100003371 del 24-02-2021
20211100009551 del 15-03-2021
20211100019921 del 22-04-2021
20211100021301 del 26-04-2021
20211100023551 del 10-05-2021
20211100045111 del 18-06-2021
20211100056411 del 11-07-2021
20211100060201 del 22-07-2021
20211100068781 del 26-08-2021
20211100071211 del 09-09-2021
20211100086201 del 20-10-2021
20211100092501 del 18-11-2021
20211120114201 del 29-12-2021

1.7 BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES

CONCEPTO No. 20211100018721 DEL 19-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Reconocimiento de juegos infantiles y gimnasios instalados en parques de la ciudad como Bienes de Uso Público

WILSON MANTILLA BARCENAS

Contratista

Alcaldía de Bucaramanga

Bucaramanga, Santander.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211100023502, el día 08 de abril de 2021, mediante la cual realiza la siguiente consulta:

“La alcaldía de Bucaramanga, ha venido adquiriendo juegos infantiles y gimnasios para ser instalados en los diferentes parques de la Ciudad. A estos bienes se les ha dado tratamiento contable como Bienes Muebles, el despacho encargado de administración de estos bienes, nos consulta la posibilidad de darles tratamiento como BIENES DE USO PUBLICO.

Por lo anterior cordialmente solicito concepto sobre si es viable que los juegos infantiles y Gimnasios se puedan reconocer como BIENES DE USO PUBLICO.”

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece lo siguiente:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso

normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

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.

(...)

11.4. Reclasificaciones

Cuando se determine el cambio de uso de un bien reconocido como bien de uso público y se configuren los elementos para que se reconozca en otra categoría de activo, la entidad reclasificará el valor en libros del activo a la nueva categoría.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno el reconocimiento de los activos se efectúa en la cuenta que corresponda a la naturaleza de los mismos y en la clasificación que mejor refleje el uso previsto para el mismo.

Cuando se trata de los bienes muebles su clasificación se efectuará ya sea como (i) inventarios, si el propósito es la comercialización o distribución en forma gratuita o a precios de no mercado en el curso normal de la operación, (ii) propiedades, planta y equipo, si el bien va a ser utilizado en la producción o suministro de bienes, en la prestación de servicios y para propósitos administrativos o cuando su uso sea indeterminado, o (iii) como bienes de uso público, si se destinan al uso, goce y disfrute de la colectividad, que además se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Por lo anterior, si los bienes descritos en su consulta son para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por tanto, están al servicio de ésta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización, donde el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero, se reconocerán como bienes de uso público.

CONCEPTO No. 20211100027941 DEL 24-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Criterios para el cálculo del deterioro de bienes de uso público. Cuentas para el registro del deterioro de bienes de uso público.

Doctora
DIANA CENEIDA TREJOS MENA
Jefe de Oficina – Contaduría General de Santiago de Cali
Alcaldía de Santiago de Cali
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400026142, el 20 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De conformidad con las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno (Resolución 425/2019), después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Sin embargo, una vez revisadas las normas para el deterioro de los activos generadores de efectivo, así como para los no generadores de efectivo no se encontró que los Bienes de uso público hagan parte de alguna de estas dos clasificaciones.

Por otra parte, una vez revisado el catálogo general de cuentas versión 2015.11, no se observa la cuenta contable en donde se debe registrar la reversión de las pérdidas por deterioro de valor de los bienes de uso público.

Por lo anterior, solicitamos las aclaraciones respecto de los temas antes mencionados.”

CONSIDERACIONES

Los numerales 11.3. Medición posterior y 11.5. Baja en cuentas de la Norma de Bienes de uso público, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“12. Después del reconocimiento, los bienes uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.”

(...)

22. Para los elementos de los bienes de uso público que se consideren materiales, la entidad evaluará, como mínimo al final del periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos, originado por daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. El deterioro se medirá como la diferencia entre valor en libros del activo y el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable corresponde a la diferencia entre el valor en libros del activo y el costo de sustitución de la parte dañada ajustado por la depreciación acumulada de la misma.

(...)

27. Cuando un bien de uso público 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 de la parte sustituida 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)

Por su parte, el párrafo 3 del numeral 19. Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo, de las Normas mencionadas, indica que dicha norma aplica en el reconocimiento del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo que se consideren materiales y la entidad tenga clasificados como: “a) propiedades, planta y equipo; b) propiedades de inversión; c) activos intangibles; y d) inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos que tengan indicios de deterioro de acuerdo con lo estipulado en las normas respectivas”.

Así mismo, el párrafo 3 del numeral 20. Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo de las referidas Normas indica que esta norma se aplica en la contabilización el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo que sean considerados materiales y se encuentren clasificados por parte de la entidad como: “a) propiedades, planta y equipo; o b) activos intangibles.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR), así: “Representa el valor acumulado del deterioro de valor de los bienes de uso público, que no están concesionados, originado por los daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad de los activos para prestar servicios.”

En el referido CGC, se describe de igual forma la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO - CONCESIONES (CR), así: “Representa el valor acumulado del deterioro de valor de los bienes de uso público, que están concesionados, originado por los daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad de los activos para prestar servicios.”

Para el caso de la cuenta 5374-DETERIORO DE BIENES DE USO PÚBLICO, se describe en el CGC que: “Representa el valor estimado del deterioro de valor de los bienes de uso público, que no están concesionados, originado por los daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad de los activos para prestar servicios.”

De igual forma, para la cuenta 5376-DETERIORO DE BIENES DE USO PÚBLICO - CONCESIONES, el CGC la describe así: “Representa el valor estimado del deterioro de valor de los bienes de uso público, que están concesionados, originado por los daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad de los activos para prestar servicios.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, como parte de la medición posterior de los bienes de uso público se tiene el deterioro acumulado, el cual de acuerdo con el párrafo 22 de la norma de Bienes de uso público corresponde a la disminución significativa en la capacidad de estos activos para prestar servicios por daños físicos, este deterioro se evalúa como mínimo al final del periodo contable de acuerdo con la evidencia que se disponga por parte de la entidad. Cabe aclarar que el alcance de las Normas de deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo no incluye los bienes de uso público, por lo cual los criterios allí definidos no serán aplicados para determinar la existencia o no de deterioro en estos bienes, sino que será únicamente lo señalado en la norma de Bienes de uso público.

Cuando se determine que existe deterioro de valor en un bien de uso público, la entidad registrará el valor estimado debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5374-DETERIORO DE BIENES DE USO PÚBLICO, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR), siempre que este deterioro este asociado con bienes que no están concesionados.

Pero, en caso de que el deterioro corresponda a bienes de uso público que se encuentran concesionados la entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5376-DETERIORO DE BIENES DE USO PÚBLICO - CONCESIONES, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO - CONCESIONES (CR).

Ahora bien, el deterioro reconocido para los bienes de uso público no es objeto de reversión, en razón a que únicamente el indicio de daño físico da lugar a su cálculo, y no es factible que un daño físico desaparezca sin que la entidad haga algo, caso en el cual la sustitución del activo se reconoce según lo indicado para la baja en cuentas de los bienes de uso público.

Para lo anterior, si la entidad define que va a realizar la sustitución de un bien de uso público, deberá dar de baja el bien debitando los valores reconocidos como depreciación acumulada en las subcuentas correspondientes de las cuentas 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR) o 1787-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO - CONCESIONES (CR), y el deterioro acumulado de las subcuentas que correspondan de las cuentas 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) o 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO - CONCESIONES (CR), y acreditando la subcuenta y cuenta del grupo contable 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES en que se encuentre reconocido el bien que será sustituido.

En el caso en que el anterior registro por la baja en cuentas del bien de uso público genere diferencia, esta se reconocerá en el resultado del periodo; si la diferencia corresponde a una pérdida en la baja en cuentas, esta se registrará debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, en caso contrario, la entidad la registrará acreditando la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por su parte, si la sustitución efectuada corresponde a una parte de un bien de uso público, y esta no estaba registrada de forma separada, la entidad debitará la 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y acreditará la subcuenta y cuenta del grupo contable 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES en el que se encuentre el bien que será sustituido, por el costo correspondiente a la sustitución efectuada.

En cualquier caso, la entidad reconocerá el bien de uso público sustituido debitando la subcuenta y cuenta del grupo contable 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES correspondiente y acreditando la subcuenta y cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR por los costos incurridos.

CONCEPTO No. 20211100043431 DEL 15-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público e Históricos y culturales Otros ingresos Deterioro, Depreciaciones, Amortizaciones y Provisiones
	SUBTEMAS	Cálculo del deterioro de los bienes de uso público.

Doctora
BLANCA LUCILA SÁNCHEZ ARIAS
Profesional universitario Cód. 219-10
Grupo de Control fiscal Integral
Contraloría General de Risaralda
Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010030482, el 3 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

En relación con el tratamiento contable del deterioro acumulado de los bienes de uso público, se presentan las siguientes situaciones:

“1. ¿Antes de calcular el valor del servicio recuperable, se le debe sumar a la estimación del costo de sustitución la depreciación acumulada que traía el elemento? ¿Cuál es la razón contable, es decir, puede variar el valor depreciable del elemento?

Si en la medición posterior el resultado obtenido del deterioro de los bienes de uso público es mayor o menor que el registro del deterioro acumulado, ¿Cuál es el tratamiento contable que debe realizar la entidad en su información financiera para ambos resultados?

2. La entidad determinó la materialidad para la medición del deterioro de los bienes de uso público, pero también realizó la medición de elementos que no fueron materiales en períodos anteriores, registrando a 1° de enero de 2020 deterioro acumulado para varios de sus elementos materiales e inmateriales

Si en 2020 la entidad no adelantó un programa de reparación para recuperar la parte dañada de los elementos que originaron el valor del deterioro acumulado, reconocido a 31 de diciembre de 2019, ¿debe mantener la cifra al cierre del período 2020?”

CONSIDERACIONES

La Norma de bienes de uso público del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, dispone lo siguiente:

“11.1. Reconocimiento

Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

(...)

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.

13. 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. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes.

(...)

17. 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. (...) 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.

(...)

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.

(...)

11.5. Baja en cuentas

27. Cuando un bien de uso público 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 de la parte sustituida 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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1

1.1 Estimación del costo de sustitución de la parte dañada:

De acuerdo con la Norma de bienes de uso público, la entidad evaluará, como mínimo al final del periodo contable, para los elementos de los bienes de uso público que se consideren materiales, si se presenta evidencia de deterioro de estos activos, originado en daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios.

Por lo anterior, para los elementos de los bienes de uso público materiales que presente evidencia de deterioro del valor, la entidad deberá medir el valor del deterioro por la diferencia entre valor en libros del activo y el valor del servicio recuperable del mismo; este último, corresponde a la diferencia entre el valor en libros del activo o de la parte dañada y el costo de sustitución del activo o de la parte dañada ajustado por la depreciación acumulada.

La entidad podrá estimar el costo de sustitución de la parte dañada teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de la parte dañada del activo a través de la reproducción del elemento o de la sustitución por uno que tenga el mismo potencial de servicio. Este costo de sustitución de la parte dañada deberá ser ajustado, restando a su valor la depreciación acumulada de la misma, teniendo en cuenta la vida útil consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro, en atención a que el deterioro debe reflejar el valor del potencial de servicios que la entidad dejará de percibir a causa del daño físico del elemento.

Ahora bien, luego del reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán en los periodos futuros. Esto con el fin de distribuir el nuevo valor en libros del activo de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

1.2. Aumento del valor del deterioro:

Es necesario precisar que si de la evaluación que la entidad debe realizar, mínimo al final de cada periodo contable, se identifica nueva evidencia de deterioro, producto de un daño de una parte del activo, la entidad deberá estimar el valor del deterioro, atendiendo los criterios definidos en la Norma de bienes de uso público, y reconocerlo mediante un débito en la subcuenta 5374-DETERIORO DE BIENES DE USO PÚBLICO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO

(Cr.), con independencia de que la entidad tenga un saldo acumulado por deterioro producto de la identificación previa de otros daños físicos del elemento que hayan disminuido significativamente la capacidad del activo para prestar servicios.

1.3. Reversión del deterioro del valor de los bienes de uso público:

Es menester manifestar que no es posible reversar el valor del deterioro reconocido previamente sin que la entidad haya efectuado las actividades necesarias para la reparación del activo, en razón a que su estimación se efectúa únicamente cuando existe evidencia de daño físico del elemento. Por lo tanto, deberá mantener el saldo acumulado del deterioro en la información financiera de la entidad hasta cuando efectúe la sustitución del bien o de la parte dañada del activo, aplicando los criterios de baja en cuentas de la Norma de bienes de uso público.

Es así como en caso de efectuarse la sustitución de la parte física dañada, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida, para lo cual debitará el saldo por la depreciación acumulada y del deterioro asociado con la parte dañada y acreditará el valor del costo de la parte sustituida que se encuentra reconocida.

En el caso en que por la baja en cuentas del bien de uso público genere diferencia, esta se reconocerá en el resultado del periodo; si la diferencia corresponde a una pérdida en la baja en cuentas se registrará debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, en caso contrario, acreditará la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Pregunta 2.

Según lo dispuesto en la Norma de Bienes de uso público, son objeto de cálculo de deterioro los bienes considerados materiales, sobre los cuales, como ya se indicó en respuesta a la pregunta 1, la entidad evaluará periódicamente si se presenta evidencia de deterioro de los activos, por lo que corresponde evidenciar si se requiere o no efectuar la estimación de un nuevo cálculo de deterioro que modifique el anteriormente registrado.

CONCEPTO No. 20211100043431 DEL 15-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público e Históricos y culturales Otros ingresos Deterioro, Depreciaciones, Amortizaciones y Provisiones
	SUBTEMAS	Cálculo del deterioro de los bienes de uso público.

Doctora
BLANCA LUCILA SÁNCHEZ ARIAS
Profesional universitario Cód. 219-10
Grupo de Control fiscal Integral
Contraloría General de Risaralda
Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010030482, el 3 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

En relación con el tratamiento contable del deterioro acumulado de los bienes de uso público, se presentan las siguientes situaciones:

“1. ¿Antes de calcular el valor del servicio recuperable, se le debe sumar a la estimación del costo de sustitución la depreciación acumulada que traía el elemento? ¿Cuál es la razón contable, es decir, puede variar el valor depreciable del elemento?

Si en la medición posterior el resultado obtenido del deterioro de los bienes de uso público es mayor o menor que el registro del deterioro acumulado, ¿Cuál es el tratamiento contable que debe realizar la entidad en su información financiera para ambos resultados?

2. La entidad determinó la materialidad para la medición del deterioro de los bienes de uso público, pero también realizó la medición de elementos que no fueron materiales en períodos anteriores, registrando a 1° de enero de 2020 deterioro acumulado para varios de sus elementos materiales e inmateriales

Si en 2020 la entidad no adelantó un programa de reparación para recuperar la parte dañada de los elementos que originaron el valor del deterioro acumulado, reconocido a 31 de diciembre de 2019, ¿debe mantener la cifra al cierre del período 2020?”

CONSIDERACIONES

La Norma de bienes de uso público del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, dispone lo siguiente:

“11.1. Reconocimiento

Se reconocerán como bienes de uso público los activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por lo tanto, están al servicio de esta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

(...)

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.

13. 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. El valor depreciable corresponde al valor del activo o de sus componentes.

(...)

17. 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. (...) 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.

(...)

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.

(...)

11.5. Baja en cuentas

27. Cuando un bien de uso público 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 de la parte sustituida 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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1

1.1 Estimación del costo de sustitución de la parte dañada:

De acuerdo con la Norma de bienes de uso público, la entidad evaluará, como mínimo al final del periodo contable, para los elementos de los bienes de uso público que se consideren materiales, si se presenta evidencia de deterioro de estos activos, originado en daños físicos que disminuyan significativamente la capacidad del activo para prestar servicios.

Por lo anterior, para los elementos de los bienes de uso público materiales que presente evidencia de deterioro del valor, la entidad deberá medir el valor del deterioro por la diferencia entre valor en libros del activo y el valor del servicio recuperable del mismo; este último, corresponde a la diferencia entre el valor en libros del activo o de la parte dañada y el costo de sustitución del activo o de la parte dañada ajustado por la depreciación acumulada.

La entidad podrá estimar el costo de sustitución de la parte dañada teniendo en cuenta los recursos que tendría que sacrificar para reponer el potencial de servicio bruto de la parte dañada del activo a través de la reproducción del elemento o de la sustitución por uno que tenga el mismo potencial de servicio. Este costo de sustitución de la parte dañada deberá ser ajustado, restando a su valor la depreciación acumulada de la misma, teniendo en cuenta la vida útil consumida del activo que es objeto de cálculo de deterioro, en atención a que el deterioro debe reflejar el valor del potencial de servicios que la entidad dejará de percibir a causa del daño físico del elemento.

Ahora bien, luego del reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán en los periodos futuros. Esto con el fin de distribuir el nuevo valor en libros del activo de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

1.2. Aumento del valor del deterioro:

Es necesario precisar que si de la evaluación que la entidad debe realizar, mínimo al final de cada periodo contable, se identifica nueva evidencia de deterioro, producto de un daño de una parte del activo, la entidad deberá estimar el valor del deterioro, atendiendo los criterios definidos en la Norma de bienes de uso público, y reconocerlo mediante un débito en la subcuenta 5374-DETERIORO DE BIENES DE USO PÚBLICO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO

(Cr.), con independencia de que la entidad tenga un saldo acumulado por deterioro producto de la identificación previa de otros daños físicos del elemento que hayan disminuido significativamente la capacidad del activo para prestar servicios.

1.3. Reversión del deterioro del valor de los bienes de uso público:

Es menester manifestar que no es posible reversar el valor del deterioro reconocido previamente sin que la entidad haya efectuado las actividades necesarias para la reparación del activo, en razón a que su estimación se efectúa únicamente cuando existe evidencia de daño físico del elemento. Por lo tanto, deberá mantener el saldo acumulado del deterioro en la información financiera de la entidad hasta cuando efectúe la sustitución del bien o de la parte dañada del activo, aplicando los criterios de baja en cuentas de la Norma de bienes de uso público.

Es así como en caso de efectuarse la sustitución de la parte física dañada, la entidad reconocerá, en el activo, el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida, para lo cual debitará el saldo por la depreciación acumulada y del deterioro asociado con la parte dañada y acreditará el valor del costo de la parte sustituida que se encuentra reconocida.

En el caso en que por la baja en cuentas del bien de uso público genere diferencia, esta se reconocerá en el resultado del periodo; si la diferencia corresponde a una pérdida en la baja en cuentas se registrará debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, en caso contrario, acreditará la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Pregunta 2.

Según lo dispuesto en la Norma de Bienes de uso público, son objeto de cálculo de deterioro los bienes considerados materiales, sobre los cuales, como ya se indicó en respuesta a la pregunta 1, la entidad evaluará periódicamente si se presenta evidencia de deterioro de los activos, por lo que corresponde evidenciar si se requiere o no efectuar la estimación de un nuevo cálculo de deterioro que modifique el anteriormente registrado.

CONCEPTO No. 20211100075601 DEL 14-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Periodicidad del avalúo a bienes de uso público

ELKIN ALEJANDRO RINCÓN SALAMANCA
Secretario de Infraestructura Pública
Departamento de Boyacá
Tunja, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010045352 el 2 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta que la Contaduría General de La Nación es la entidad rectora responsable de regular la contabilidad y es la máxima autoridad en este aspecto, me permito solicitar concepto sobre cada cuánto (período de tiempo) se debe hacer avalúo o valoración a los bienes de beneficio y uso público específicamente (carreteras) según la cuenta 1710 bienes de uso público en servicio, con el fin de clarificar dicho procedimiento.”

CONSIDERACIONES

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 el numeral 11.3. Medición posterior de la Norma de bienes de uso público, señala:

“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.

(...)

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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que en atención a la medición posterior de los bienes de uso público, estos activos con posterioridad a su reconocimiento se medirán al costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, los avalúos que se efectúen con posterioridad al reconocimiento de los bienes, tendrán efectos contables únicamente con ocasión al proceso de comprobación del deterioro del valor de los elementos de bienes de uso público, para estimar el valor del servicio recuperable, que para el caso, requiere determinar el costo de sustitución de la parte dañada ajustado por la depreciación acumulada de la misma.

En consecuencia, solo en caso de que existan indicios de deterioro la entidad procederá a determinar el valor del deterioro del valor de los bienes de uso público, estimando el valor del servicio recuperable; por tanto cuando no existan indicios de deterioro, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal de dicho valor.

CONCEPTO No. 20211100082561 DEL 07-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes Históricos y Culturales
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para la actualización del valor de los bienes reconocidos como históricos y culturales.

Doctor
JOSÉ GERMÁN BOLAÑOS MAHECHA
Profesional Universitario Grupo Gestión Financiera
Instituto Caro y Cuervo
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400048192 el 23 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con la Ley 397 de 1997, los bienes declarados monumentos nacionales con anterioridad a que fueran considerados como bienes de interés cultural; así mismo, la Ley 1185 de 2008 define que “...son Bienes de Interés Cultural del ámbito Nacional los declarados como tales por la ley, el Ministerio de Cultura o el Archivo General de la Nación, en lo de su competencia, en razón del interés especial que el bien revista para la comunidad en todo el territorio nacional...”. (Ley 1185 de 2008, Artículo 5°, que modifica el Artículo 8° de la Ley 397 de 1997).

Al tenor de este artículo, se reconoce que las declaratorias de Bienes de Interés Cultural pueden ser realizadas tanto por el Ministerio de Cultura y el Archivo General de la Nación. Sin embargo, la misma Ley 1185 de 2008 establece un procedimiento para las declaratorias de Bienes de Interés Cultural.

Éste fue definido tras un trabajo interno de la Dirección de Patrimonio, donde se buscó evitar que las declaratorias de Bienes de Interés Cultural se hagan sin evaluaciones técnicas profundas que garanticen que esos bienes cumplan con una serie de criterios y donde se pretendió definir, además, que hay algunos de esos bienes que no pueden ser declarados de interés cultural sin un “Plan Especial de Manejo y Protección” (definido por la Ley 1185 de 2008 en su artículo 7°, modificadorio del Artículo 11 de la Ley 397 de 1997), formulado previamente.

Por otra parte, el literal b del artículo 4 de la Ley 397 de 1997, modificado por el artículo 1 de la Ley 1185 de 2008, establece que “...se consideran como bienes de interés cultural de los ámbitos nacional, departamental, distrital, municipal, o de los territorios indígenas o de las comunidades negras de que trata la Ley 70 de 1993 y, en consecuencia, quedan sujetos al respectivo régimen de tales, los bienes materiales declarados como monumentos, áreas de conservación histórica, arqueológica o arquitectónica, conjuntos históricos, u otras denominaciones que, con

anterioridad a la promulgación de esta ley, hayan sido objeto de tal declaratoria por las autoridades competentes, o hayan sido incorporados a los planes de ordenamiento territorial...”

El Instituto Caro y Cuervo registro en su información financiera los Bienes de Interés Cultural en su saldo inicial al costo histórico, a la fecha no se ha practicado la valoración. Dichos bienes fueron declarados como tal, según decreto 1458 del 22 de julio de 1974 y decreto 505 del 13 de febrero de 1986. Y de acuerdo con el manual de políticas contables quedaron establecidas las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno.

(...)

De acuerdo con lo anterior y para el cumplimiento de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, al interior de la entidad; y dado que se requiere mantener actualizado el saldo de los Bienes, se solicita a la Contaduría General de la Nación nos emita un concepto sobre la aplicabilidad de criterios de valoración para efectos contables de los bienes muebles e inmuebles catalogados como Bienes Culturales.”

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo 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:

“12. BIENES HISTORICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

2. Dichos activos presentan, entre otras, las siguientes características:

a) es poco probable que su valor en términos históricos y culturales quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;

b) las obligaciones legales o reglamentarias imponen prohibiciones o restricciones severas para su disposición por venta;

c) son a menudo irreemplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y

d) se espera que tengan una vida útil larga, generalmente indefinida, debido a su creciente valor colectivo, histórico, estético y simbólico.

3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda.

4. Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte.

(...)

6. Las restauraciones periódicas de un bien histórico y cultural se reconocerán como mayor valor de este. Por su parte, el mantenimiento y la conservación de los bienes históricos y culturales se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

12.2. Medición Inicial

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.

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.

11. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de la restauración a lo largo de su vida útil en función del consumo del potencial de servicio. La depreciación iniciará cuando la restauración haya terminado. El cargo por depreciación se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

12. La depreciación se determinará sobre el valor de la restauración y se distribuirá sistemáticamente a lo largo de su vida útil. La vida útil es el periodo durante el cual se espera que fluya el potencial de servicio de la restauración. Esta se determinará en función del periodo previsible que transcurrirá hasta que sea necesaria otra restauración de las mismas características.

13. La distribución sistemática del valor depreciable de la restauración 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. Pueden utilizarse, el método lineal y el método de depreciación decreciente. 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 inherente a la restauración.

14. La depreciación de la restauración cesará cuando se produzca la baja en cuentas de esta o del activo con el cual esté asociada. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso ni cuando el activo sea objeto de mantenimiento.

15. 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 del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los bienes históricos y culturales son aquellos bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuyen valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, reconocidos como parte de memorias e identidades colectivas, además de que debe existir un acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria pueda efectuarse de forma fiable.

Así mismo, la Norma de bienes históricos y culturales señala que en su medición inicial estos elementos deben reconocerse al costo, valor que se mantendrá con posterioridad a su reconocimiento. En consecuencia, la normatividad contable expedida no prevé que los bienes reconocidos como históricos y culturales sean objeto de actualizaciones en su valor, por lo cual el Instituto, no deberá efectuar actualización o valoración de dichos activos con fines contables.

Ahora bien, es preciso señalar que las restauraciones periódicas efectuadas a los bienes históricos y culturales se reconocen como mayor valor de este y son objeto de depreciación.

CONCEPTO No. 20211100086391 DEL 21-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de bienes de uso público omitidos en el estado de situación financiera en la fecha de transición al nuevo Marco Normativo.

Doctor

ELKIN ALEJANDRO RINCÓN SALAMANCA

Secretario de Infraestructura Pública

Departamento de Boyacá

Tunja, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010051012 el 10 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta que la Contaduría General de La Nación es la entidad rectora responsable de regular la contabilidad y es la máxima autoridad en este aspecto, me permito informar que el Departamento de Boyacá tiene a cargo alrededor de 5200 kilómetros de red vial, a la cual se le realizó un avalúo teniendo en cuenta las principales características como: categoría, tipo de superficie, estado, ancho de calzada, número de puentes y longitud, logrando un valor estimado para cada vía, pero no se tuvo en cuenta el valor del terreno, puesto que no se tienen en los archivos de la gobernación(sic) de Boyacá las escrituras públicas de estos bienes de beneficio destinados al uso, goce y disfrute de la colectividad y por lo tanto están al servicio de todos los habitantes; cabe anotar que mediante convenios en los años 1995 -1997 fueron transferidos por la nación más de 2000 kilómetros de vías y que el departamento tenía su red tradicional alrededor de más de 3000 kilómetros y del total de red vial no se tiene escritura pública.

De acuerdo a lo anterior me permito solicitar muy respetuosamente se nos indique cuál es la metodología o los pasos a seguir o los lineamientos para lograr el avalúo de los predios o terrenos sobre los cuales se encuentra la red vial a cargo del Departamento.

Lo anterior para lograr tener un adecuado registro contable de los bienes de beneficio y uso público (carreteras o vías terrestres) de acuerdo a la normatividad vigente.”

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, se establecen las siguientes alternativas de medición para las partidas de bienes de uso público:

“1.1.10. Bienes de uso público

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los bienes de uso público son activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que por lo tanto, están al servicio de esta, en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Frente a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Son ejemplos de bienes de uso público, las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

Los terrenos sobre los que se construyen los bienes de uso público se reconocerán por separado.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, estas partidas pueden encontrarse en el grupo de Bienes de Uso Público e Históricos Culturales; no obstante, las entidades deben analizar, entre otros, los conceptos registrados en las cuentas Bienes Recibidos en Custodia y Bienes Recibidos de Terceros, con el fin de determinar cuáles de estas partidas cumplen con los criterios para ser reconocidas como bienes de uso público.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a) Identificar y clasificar los bienes de uso público por su naturaleza, como infraestructura, parques, hemerotecas, bibliotecas o plazas, entre otros.
- b) Medir cada partida de una clase de bienes de uso público utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor;
 - (...)
 - ii) Al costo de reposición a nuevo determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...) (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un

elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de los flujos futuros de efectivo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, las Normas de para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“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.

(...)

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.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las anteriores consideraciones, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno establece que una entidad controla el recurso si puede, entre otros, 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.

Igualmente, el mencionado documento también establece que para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades se apoyarán en juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de activo y, adicionalmente, 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 igual forma, los criterios de reconocimiento establecen 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.

Ahora bien, es menester manifestar que para la aplicación del nuevo marco normativo contable, la Contaduría General de la Nación emitió el Instructivo 002 de 2015 el cual contenía las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y estableció que su aplicación se realizaría por una única vez durante el primer periodo de aplicación, es decir, durante el 1º de enero y 31 de diciembre de 2018, con elaboración de saldos iniciales a 1º de enero del año mencionado. Para ello, las entidades debieron cumplir con el periodo de preparación obligatoria contenido en el artículo 4º Cronograma de la Resolución 533 de 2015, formulando y ejecutando, bajo el liderazgo de la alta dirección, planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco Normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos establecidos por la CGN.

Dentro de este proceso, se debió identificar, entre otros, la alternativa de medición para los elementos de bienes de uso público, que más se ajustara a la entidad no solo frente a la representación fiel de los hechos sino también, en cuanto a los procesos administrativos, operativos y financieros en los que se debían incurrir. Por lo tanto, los ajustes de valor que se realizaron a las partidas de cada clase de bienes de uso público a 1º de enero de 2018, debían atender a alguna de las alternativas allí mencionadas, sin desligarse de las definiciones de valor contempladas por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

En consecuencia, para efectuar el reconocimiento de la red de carreteras que a 1º de enero de 2018 cumplían con los criterios para ser reconocidos como bienes de uso público, se deberá atender a lo definido por la entidad en cuanto a la alternativa de medición allí seleccionada, por cuanto la misma no podrá ser modificada, y en consecuencia se deberá acatar a las instrucciones señaladas en la alternativa correspondiente.

Por lo tanto, para efectuar la corrección de las partidas habiéndose escogido la primera alternativa de medición en los saldos iniciales, es decir al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor, la entidad deberá aplicar a las acciones detalladas en dicha alternativa, con la información disponible en la fecha en la que estos bienes fueron adquiridos.

Por el contrario, si la entidad estableció durante el año 2018 que para la determinación de los saldos iniciales los elementos de bienes de uso público se medirían de acuerdo con la segunda alternativa, es decir, al costo

de reposición a nuevo determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición, se debe garantizar que los avalúos que se realicen sean aplicables a 1º de enero de 2018.

Dado que 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.

También será necesario calcular la depreciación y deterioro del valor, cuando existan indicios, de conformidad 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 que afectan a periodos anteriores, se reconocerán en la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Posteriormente, como se establece en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error el Departamento 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.

Además, es preciso señalar que, los avalúos que se realicen con posterioridad no podrán ser utilizados para la modificación de dicho valor, toda vez que después del reconocimiento, los bienes uso público deben ser medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, deberá observar los criterios de medición posterior definidos en el numeral 11.3 Medición posterior de la Norma de bienes de usos público aplicable a Entidades de Gobierno.

Por lo antes expuesto, los avalúos a los bienes de uso público 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 del servicio recuperable.

CONCEPTO No. 20211100087041 DEL 26-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público e históricos y culturales
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de obras a ejecutar para el mejoramiento, mantenimiento correctivo y mantenimiento preventivo de bienes de uso público.

Doctor
 BEISNER ELIPSON ARBOLEDA PALACIOS
 Contador Público
 Especialista en Auditoría Forense

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400051452 el 14 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) Objeto.

EJECUTAR LAS OBRAS DE MEJORAMIENTO, MANTENIMIENTO CORRECTIVO, MANTENIMIENTO PREVENTIVO, Y LA ATENCIÓN DE EMERGENCIAS.

Con ese contrato se realizaron reforzamientos estructurales en un bien de uso público; lo que quiero saber es si se debió reconocer como activo por el tema de las adecuaciones reforzamientos realizados estructuralmente o como un gasto teniendo como premisa lo establecido en el objeto contractual?

Cabe precisar que las intervenciones para el reforzamiento estructural y los mantenimientos realizados alcanzaron la cuantía de 1.300.000.000 millones de pesos, además antes de la intervención el área construida la cual fue intervenida, estaba valorada según información contable en \$2.800.000.000 millones de pesos (...).’’

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, 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.

(...)

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, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

7. Cualquier descuento o rebaja en el valor de adquisición o construcción se reconocerá como un menor valor de los 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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, los bienes de uso público son activos destinados al uso, goce y disfrute de la colectividad y que, por tanto, están al servicio de ésta en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización, donde el Estado cumple una

función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Así mismo, estos bienes se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Igualmente, la Norma de bienes de uso públicos señala que cuando estos elementos son objeto de mejoramiento o rehabilitación, estos se reconocerán como un mayor valor de los activos, que en consecuencia modifican el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios.

Por su parte, cuando se tratan de mantenimientos y conservaciones efectuadas a los bienes de uso público, éstos se reconocerán como gasto, toda vez que, son erogaciones en que se incurren con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos.

En consecuencia, la entidad determinará si las erogaciones que se efectúan en cumplimiento del contrato mencionado en su consulta, se realizan por concepto de adiciones y mejoras, las cuales se reconocerán en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, y en consecuencia afectarán el importe por depreciación; o si por el contrario, las erogaciones se efectúan por mantenimiento y reparaciones, las cuales se registrarán en las subcuentas 511115-Mantenimiento y 511116-Reparaciones de la cuenta 5111-GENERALES.

CONCEPTO No. 20211100107911 DEL 14-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público
	SUBTEMAS	Reversión de bienes entregados en concesión Entrega de bienes en concesión a otras entidades públicas

Doctora
ELIZABETH GÓMEZ SÁNCHEZ
Vicepresidenta Administrativa y Financiera
Agencia Nacional de Infraestructura (ANI)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la solicitud de aclaración, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010059412 el 2 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia Nacional de Infraestructura (ANI), da aplicación contable en el marco de la Norma de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, especialmente, a los preceptos normativos de la Resolución

No. 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 General de Cuentas de dicho Marco Normativo”, y en este sentido, la Agencia ostenta la calidad de “entidad concedente” para los contratos de concesión del modo de transporte carretero y adelanta todas las actividades inherentes a la administración y el reconocimiento de los hechos económicos originados en los concesionarios privados del citado modo de transporte.

Por lo expuesto, la ANI tiene bajo su custodia, entre otros, la administración del Contrato de Concesión No. 006/2007 del modo de transporte carretero, suscrito con el Concesionario San Simón S.A. cuyo proyecto se denomina “Área Metropolitana de Cúcuta y Norte de Santander”, y del cual la infraestructura de transporte asociada al proyecto se encuentra en etapa de “Reversión”, (...)

Así las cosas, los saldos contables del proyecto en comento, se encuentran registrados en las subcuentas contables 171101-Red carretera y 171106-Terrenos de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO – CONCESIONES, (...)

De otra parte, teniendo en cuenta la información reportada entre el equipo financiero de la Vicepresidencia Ejecutiva (VEJ) de la entidad (área misional) y el área de contabilidad de la Vicepresidencia Administrativa y Financiera (VAF) respecto al proyecto referido, la infraestructura de transporte (CAPEX) fue revertida a otras entidades, por finalización del plazo del acuerdo de concesión, cuya distribución fue gestionada así:

- a) Una parte, al Instituto Nacional de Vías (INVIAS) como entidad titular de la infraestructura.
- b) Una parte, a la Gobernación de Norte de Santander
- c) Otra porción, a la Unión Vial Río Pamplonita SAS el cual es un concesionario privado con el cual la ANI tiene suscrito el Contrato de Concesión No. 002/2017 y cuyo proyecto se denomina “Pamplona-Cúcuta”, proyecto que se encuentra vigente y en custodia de la Agencia como entidad concedente.

Por lo anterior y teniendo en cuenta el Numeral 1 “ENTREGA DE ACTIVOS DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE EN CONCESIÓN” del Artículo 6º de la Resolución No. 602 de 2018 expedida por la CGN, los momentos que allí se identifican corresponden a:

1.1 Entrega de activos de la entidad titular a la entidad concedente	1.1.1 Registros en la entidad titular	INVIAS
	1.1.2 Registros en la entidad concedente	ANI
1.2 Entrega de activos de la entidad concedente al concesionario		

Con el propósito de que la Agencia pueda reclasificar en sus Estados Financieros los saldos contables incorporados de la infraestructura de transporte del Concesionario San Simón S.A. de acuerdo con las entidades anteriormente descritas (Inviás, Gobernación y concesionario privado) a las que se les transfirió dichos activos de infraestructura, agradecemos respetuosamente su autorizado concepto en indicarnos el tratamiento contable a seguir, toda vez que estos momentos no se encuentran contemplados en la Resolución No. 602 de 2018.

En ese orden, y con el objetivo de que la Agencia revele adecuadamente los hechos económicos atendiendo a las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel contenidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es fundamental realizar los registros contables de transferencia de los activos.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 167 de 2020, define el principio de contabilidad pública Devengo 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 el hecho económico incide en los resultados del periodo”.

Ahora bien, en lo relacionado con las concesiones, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en su numeral 1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión, señala lo siguiente:

“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.

(...)

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda." (Subrayado fuera de texto)

La Norma de bienes de uso público de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

"11.5. Baja en cuentas

Un bien de uso público se dará de baja cuando se pierda el control del activo o cuando no se espere obtener el potencial de servicio por el cual fue reconocido en esta categoría de activo. La pérdida originada en la baja en cuentas de un bien de uso público se reconocerá como gasto en el resultado del periodo." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, sobre la reversión de los activos entregados en concesión por la terminación del acuerdo, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 602 de 2018, establece:

"10. TERMINACIÓN DEL ACUERDO DE CONCESIÓN

10.1. Entrega de activos del concesionario a la entidad concedente

Con la entrega de activos del concesionario a la entidad concedente, una vez finalizado el acuerdo de concesión, esta reclasificará los bienes de uso público que estaban en concesión con un débito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO - CONCESIONES. Adicionalmente, reclasificará los valores registrados por concepto de depreciación y deterioro acumulados de los activos reclasificados 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 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).

(...)

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.

(...)

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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

En el entendido que, los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales son reconocidos por la entidad concedente, 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, cuando finalice el acuerdo de concesión y se realice la reversión de los activos, la entidad concedente los reclasificará mediante un débito en las subcuentas 171001-

Red carretera y 171014-Terrenos de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y un crédito en las subcuentas 171101-Red carretera y 171106-Terrenos de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES, según corresponda.

Adicionalmente, reclasificará la depreciación y deterioro acumulado, cuando sea el caso, debitando la subcuenta 178701-Red carretera de la cuenta 1787-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO - CONCESIONES (CR) y 179101-Red carretera de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO - CONCESIONES (CR) y acreditando la subcuenta 178501-Red carretera de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR) y la subcuenta 179001-Red carretera de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR), según corresponda.

Lo anterior, siempre que los bienes revertidos por la entidad concesionaria no sean entregados a otra entidad concesionaria ni el control sea transferido a otra entidad pública.

Ahora bien, si al momento de finalizar el acuerdo de concesión, la entidad concedente decide transferir el control de los bienes en concesión a otras entidades públicas, cuando la entidad concesionaria realice la entrega, se realizará la desincorporación de los activos de la información financiera mediante un débito en las subcuentas 178701-Red carretera de la cuenta 1787-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO - CONCESIONES (CR) y 179101-Red carretera de la cuenta 1791- DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO - CONCESIONES (CR), cuando sea el caso, y un crédito en las subcuentas 171101-Red carretera y 171106-Terrenos de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES. La diferencia entre las anteriores partidas se cancelará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

No obstante, si la entidad decide entregar estos bienes o parte de estos a otras entidades concesionarias, sin desprenderse del control, no realizará ningún registro contable, únicamente cambiará el tercero al cual le haya entregada la operación, administración y mantenimiento de los activos en concesión.

Alternamente, procede la revelación en notas a los estados financieros de toda la información relevante sobre la terminación del acuerdo de concesión y la destinación o entrega de los bienes reintegrados por parte de la entidad concesionaria.

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100003371 del 24-02-2021
 20211100003421 del 24-02-2021
 20211100005751 del 08-03-2021
 20211100009551 del 15-03-2021
 20211100068781 del 26-08-2021
 20211100091241 del 11-11-2021

1.8 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.9 OTROS ACTIVOS

CONCEPTO No. 20211100002271 DEL 12-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de patrimonios autónomos constituidos por otras entidades en virtud de convenios interadministrativos

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 N° 20210010000632 el día 12 de enero de 2021, mediante la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“La Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas- AVB, antes Empresa Nacional de Renovación y Desarrollo Urbano Virgilio Barco Vargas – EVB, en desarrollo de su objeto social, suscribió convenios interadministrativos con algunas entidades públicas, bajo las siguientes premisas.

- El Decreto 727 de 2013 reglamento los mecanismos de vinculación de las entidades públicas a la EVB y de participación en la gestión y ejecución de los proyectos a cargo de la EVB.
- El artículo 2 del Decreto 727 de 2013, establece que las entidades públicas están facultadas para a) aportar recursos financieros para vinculasen como socios de la EVB y b) aportar recursos y bienes para adquirir derechos de participación patrimonial en proyectos que adelante la EVB.
- La EVB tiene dentro de sus funciones la estructuración del Proyecto de Renovación Urbana Ministerios, a través de una fiducia mercantil.
- Los artículos 113 y 209 de la CPC y el artículo 95 de la Ley 489 de 1998, establecen que las entidades públicas deben colaborar en el cumplimiento de los fines comunes, como es el caso del proyecto los Ministerios y de la sede administrativa de las entidades públicas.

Con el fin de contar con una nueva sede el DAPRE suscribió el contrato 251 de 2013 con la Agencia cuyo objeto es gestionar una sede administrativa para la Entidad, el cual tiene un plazo de ejecución hasta el 30 de diciembre de 2023.

Para desarrollar este proyecto, con los recursos aportados por las entidades mencionadas la Agencia constituyó un Patrimonio Autónomo a través del contrato de Fiducia 57 suscrito con la Fiduciaria la Previsora S.A, con el Otro Si No 7 de 2018, la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas, cedió la administración y pagos del contrato de fiducia No 57 de 2013 a la Fiduciaria Colpatria con un contrato de fiducia mercantil irrevocable. Las Entidades aportantes actuamos como beneficiarias en este contrato de fiducia.

De acuerdo con lo anterior mensualmente la fiducia remite los informes de ejecución al DAPRE, con los cuales se realizan los registros contables correspondientes.

Sin embargo, de acuerdo con lo establecido en la Resolución 090 de 2020, nos surge la inquietud, sobre que procedimiento debemos aplicar para el registro de estos recursos.”

Con base en lo anterior me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) suscribió con la Empresa Nacional de Renovación y Desarrollo Urbano, Virgilio Barco Vargas S.A.S. (Hoy Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas- AVB) el contrato interadministrativo N°251 de 2013 con el objeto de “Gestionar sede administrativa para LA ENTIDAD, en el Proyecto “Ministerios” que adelanta LA EMPRESA, mediante los mecanismos permitidos por el Decreto 4184 de 2011, el Decreto reglamentario 727 de 2013 y las demás normas que los modifiquen, sustituyan o deroguen”.

El artículo quinto del contrato establece como obligaciones de la AVB, entre otras “1) Gerenciar el Proyecto Ministerios con el fin de desarrollar edificaciones de oficinas destinadas al servicio de entidades públicas; 2) Gestionar los recursos necesarios para el desarrollo del Proyecto Ministerios; 3) Vincular los recursos al patrimonio que se constituya mediante fiducia mercantil para administrarlos y ejecutarlos de conformidad con el rubro y las actividades previstas en su apropiación; 4) Otorgar un derecho fiduciario como beneficiario a favor de LA ENTIDAD equivalente al aporte neto; 5) Obtener rendimientos que se administrarán y se destinarán al mismo fin del aporte inicial; 6) Restituir el aporte neto de LA ENTIDAD mediante la entrega de un área para la sede administrativa de LA ENTIDAD, equivalente en valor comercial al valor del aporte neto y conforme con los parámetros técnicos establecidos por el proyecto (...)” (Subrayado fuera del texto).

En virtud de lo anterior, la AVB suscribió el contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración y pagos N° 57 de 2013 con la Fiduciaria la Previsora S.A. (Fiduprevisora S.A.) con el siguiente objeto:

“CLÁUSULA SEGUNDA. OBJETO. El presente contrato tiene por objeto la constitución de un Patrimonio Autónomo para la administración de recursos líquidos e inmuebles, y la realización de pagos ordenados por el FIDEICOMITENTE GESTOR, con los activos del fideicomiso. Todos los activos que conforman el patrimonio autónomo están destinados al desarrollo del Proyecto.

(...)

Es sobreentendido que la FIDUCIARIA cumplirá el objeto del presente contrato de acuerdo a los recursos y las directrices que para el efecto imparte el FIDEICOMITENTE GESTOR y el COMITÉ FIDUCIARIO. En ningún

momento la FIDUCIARIA aportará recursos propios para el cumplimiento de su objeto” (Subrayados fuera del texto).

Posteriormente, la Fiduprevisora S.A. realizó la cesión integral de posición contractual de fiduciario dentro del contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración y pagos N° 57 de 2013 a la Fiduciaria Colpatria S.A.

Ahora bien, en lo relacionado con la regulación contable pública, en el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 con la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas.

Con la expedición de 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 fue modificado por la Resolución 090 de 2020 y en el cual se estableció que:

“Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este”.

En lo relacionado con la fiducia mercantil y los patrimonios autónomos, el Procedimiento señala 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 el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1.2.5. Patrimonio autónomo constituido a través de otra entidad, señala que en estos casos:

“Cuando la entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad para que 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 que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

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.

Si los recursos se giran 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.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, la entidad que controla los recursos aplicará lo establecido en los numerales anteriores 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)” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

El DAPRE suscribió con la AVB el contrato interadministrativo N°251 de 2013 con el objeto de gestionar sede administrativa para la entidad, en el Proyecto “Ministerios” que adelanta la AVB, mediante los mecanismos permitidos por el Decreto 4184 de 2011, el Decreto reglamentario 727 de 2013 y las demás normas que los modifiquen, sustituyan o deroguen.

De acuerdo con el numeral 3 del artículo quinto de dicho contrato, la AVB 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.

En virtud de ello, la AVB suscribió el contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración y pagos N° 57

de 2013 con la Fiduciaria la Previsora S.A. (Fiduprevisora S.A.) con el objeto de constituir un Patrimonio Autónomo para la administración de recursos líquidos e inmuebles, y la realización de pagos ordenados por el fideicomitente, con los activos del fideicomiso. Posteriormente, la Fiduprevisora S.A. realizó la cesión integral de posición contractual de fiduciario dentro del contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración y pagos N° 57 de 2013 a la Fiduciaria Colpatría S.A. manteniendo las mismas condiciones.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el Procedimiento contable incorporado al RCP por la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020, los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

En lo relacionado con la fiducia mercantil y los patrimonios autónomos, el Procedimiento señala 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.

Adicionalmente, el Procedimiento señala que, en algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, sin embargo, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este. En ese sentido, 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 el DAPRE y una entidad administradora que figura como fideicomitente, rol que desempeñará la AVB.

Por lo anterior, el registro contable de los recursos entregados a la AVB dependerá de si estos son girados directamente al patrimonio autónomo o si se giran inicialmente a la empresa.

Si los recursos son girados inicialmente a la empresa, el DAPRE debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

Por su parte la AVB 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 AVB sobre la constitución del patrimonio autónomo, el DAPRE 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 AVB 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 930804-Recursos entregados en administración-Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Ahora bien, si el DAPRE gira los recursos directamente al patrimonio autónomo, la AVB registrará el desembolso en las cuentas de orden. Por su parte, el DAPRE 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 AVB reportará al DAPRE la información que reciba de la fiduciaria sobre la gestión de los mismos. Con esta información, el DAPRE atenderá lo establecido en los otros numerales relacionados con fiducia mercantil que le sean aplicables del Procedimiento establecido por la Resolución 090 de 2020, incluyendo lo relacionado con la entrega de activos no monetarios, pago de obligaciones por el patrimonio autónomo, actualización de derechos en fideicomiso y pago de comisiones, según sea el caso.

CONCEPTO No. 20211100002801 DEL 18-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Software como Servicio (SaaS)

Señor
RICARDO AUGUSTO PARRA LEÓN
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la consulta radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010006512, el día 10 de febrero de 2021, mediante la cual solicite lo siguiente: “Las aplicaciones conocidas como SAAS, Software as a Service, es decir, aplicaciones como servicio, ¿deben ingresar a los inventarios de las entidades públicas?”

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Que los párrafos 1, 2 y 3 del numeral 15.1. Reconocimiento, de la Norma de activos intangibles, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“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 12 meses.

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, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios” (Subrayado fuera de texto)

Que el Catálogo General de Cuentas (CGC) utilizado por las Entidades de Gobierno incorporado al Régimen de Contabilidad Pública, mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye la subcuenta 197007-Licencias de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

CONCLUSIONES

El Software como Servicio (SaaS) es un modelo de distribución de licencias de softwares a través de la web, mediante el cual el proveedor que desarrolla y mantiene la solución informática otorga a los usuarios el derecho de acceso online sobre la aplicación informática.

Una entidad pública reconocerá como activo intangible un derecho de uso o licencia sobre un software basado en web dentro de su información financiera, cuando reúna los criterios de reconocimiento definidos en la Norma de activos intangibles del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo anterior, un derecho de uso sobre un software basado en web se reconocerá como activo intangible y registrará en la subcuenta 197007-Licencias de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, cuando corresponda a un recurso identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre el cual la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y cuente con una medición fiable. Adicionalmente, se debe caracterizar porque no se espera vender en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usar durante más de 12 meses.

En caso de no cumplir con alguno de los criterios antes mencionados, las licencias adquiridas serán reconocidas como gasto en el resultado del periodo, en la subcuenta 511165-Intangibles de la cuenta 5111-GENERALES.

CONCEPTO No. 20211100003431 DEL 24-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los rendimientos financieros generados en los patrimonios autónomos, constituidos en el marco de proyectos de concesión de Asociaciones Público-Privadas (APPs).

Doctora
ELIZABETH GÓMEZ SÁNCHEZ
Vicepresidenta Administrativa y Financiera
Agencia Nacional de Infraestructura-ANI
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010056452, el día 22 de diciembre de 2020, mediante la cual consulta:

“Solicitamos su autorizado concepto en relación con el tratamiento contable para el registro de los rendimientos financieros generados en los patrimonios autónomos constituidos en el marco de Proyectos de Concesión y Asociaciones Público – Privadas (APPs), previas las siguientes consideraciones:

RENDIMIENTOS FINANCIEROS GENERADOS EN EL PATRIMONIO AUTÓNOMO

1. La Agencia Nacional de Infraestructura, suscribió una APP con tres fuentes de financiación: (i) aportes estatales, (ii) aportes provenientes del recaudo de peajes y (iii) rendimientos financieros.
2. Los Rendimientos Financieros generados por el manejo de los recursos en las cuentas bancarias del Patrimonio Autónomo de la APP, son producto de los aportes que realiza la Agencia con recursos del Presupuesto General de la Nación, aportes que se le entregan al concesionario a medida que cumpla con las condiciones para su giro. Los rendimientos financieros no ingresan a las cuentas de la ANI ni a las cuentas del Tesoro Nacional.
3. La Resolución No. 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 su artículo 6°, numeral 8 “RENDIMIENTOS SOBRE LOS RECURSOS ENTREGADOS POR LA ENTIDAD CONCEDENTE EN LOS PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS”, establece que:

“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.” (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, dado que la disposición transcrita indica que la entidad concedente registrará los rendimientos financieros en sus Estados Financieros siempre y cuando sean trasladados a sus cuentas o a la Dirección del Tesoro Nacional, solicitamos su autorizado concepto respecto a si la Agencia debe realizar el reconocimiento contable de los rendimientos financieros generados en la cuenta de Aportes del Patrimonio Autónomo, que son utilizados para remunerar al Concesionario y se transfieren directamente desde la Subcuenta del Patrimonio Autónomo a la Subcuenta de Aportes Concesionario, situación no contemplada en la Resolución 602 de 2018.”

En conversación telefónica con la contadora de la ANI, se aclara que el contrato de concesión de obra pública N°002 del 14 de enero de 2010, suscrito entre el Instituto Nacional de Concesiones INCO (hoy Agencia Nacional de Infraestructura-ANI) y el Consorcio Vial Helios, sigue vigente.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En Contrato de Concesión de obra pública N°002 del 14 de enero de 2010, suscrito entre el Instituto Nacional de Concesiones INCO (hoy Agencia Nacional de Infraestructura-ANI) y el Consorcio Vial Helios se establece:

“SECCIÓN 1.01 Definiciones

(...)

(t) “Cuenta Aportes INCO”. Es la cuenta del Patrimonio Autónomo en la cual se aportarán los Aportes INCO.

(...)

SECCIÓN 1.02 Objeto

(...)

(a) La contraprestación del Concesionario consistirá en (i) los Aportes del INCO al Patrimonio Autónomo en los términos señalados en la Sección 12.04 del Contrato, y (ii) la contraprestación por las obligaciones de operación de los Peajes que se pagará con los recursos provenientes del recaudo del Peaje, en los términos señalados en la Sección 12.05 del presente Contrato.

(...)

CAPÍTULO III

SUSCRIPCIÓN DEL CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL Y CONSTITUCIÓN DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO

(...)

SECCIÓN 3.02 Términos y Condiciones de Obligatoria Inclusión en el Contrato de Fiducia Mercantil

(a) Partes: El Concesionario será el fideicomitente del Patrimonio Autónomo. Podrán existir diferentes beneficiarios para cada una de las subcuentas y cuentas en que se divida el Patrimonio Autónomo, pero en todo caso el beneficiario único de la Cuenta Aportes INCO junto con las respectivas subcuentas de esta Cuenta será el INCO. Los beneficiarios de las demás Cuentas y subcuentas serán designados por el Concesionario.

(b) Cuentas: El Patrimonio Autónomo estará dividido en por lo menos dos (2) Cuentas a saber: (i) la Cuenta Aportes INCO; y (ii) la Cuenta Aportes Concesionario (...)

(d) Descripción de las Cuentas y Subcuentas: (...)

(iii) Cuenta Aportes INCO: Esta Cuenta Aportes INCO se creará con la suscripción del Contrato de Fiducia Mercantil, y se fondeará con los Aportes INCO de acuerdo con lo señalado en las Secciones 12.03 y 12.04 del presente Contrato. Los valores de esta Cuenta Aportes INCO fondearán la Cuenta Aportes Concesionario en los términos de la Sección 12.04. Desde el momento en que se haga la contribución de las sumas correspondientes a los Aportes del INCO a la Cuenta Aportes INCO, hasta el momento en que se haga exigible el derecho a favor del Concesionario a que sean trasladados los recursos a la Cuenta Aportes Concesionario por los Hitos o los traslados durante la Etapa de Operación y Mantenimiento en los términos que al respecto se tienen previstos en la Sección 12.04 del presente Contrato, tales sumas deberán mantenerse disponibles en la Cuenta Aportes INCO, lo anterior sin perjuicio de que la obligación del INCO de efectuar el aporte se entienda cumplida en la fecha de ingreso de los recursos a la Cuenta Aportes INCO. Durante toda la vigencia de la Cuenta Aportes INCO, el beneficiario de la Cuenta Aportes INCO será el INCO. Los recursos de esta Cuenta podrán invertirse en las inversiones permitidas por el Decreto 1525 de 2008, según se modifique o adicione de tiempo en tiempo. Solo a partir del momento en que se haga exigible el derecho a favor del Concesionario de que sean efectuados los traslados a la Cuenta Aportes Concesionario por el cumplimiento de los requisitos señalados en la Sección 12.04(f) o las contribuciones durante la etapa de Operación y Mantenimiento una vez se termine la Fase de Construcción en los términos previstos en la Sección 12.03 del presente Contrato, podrán desafectarse las sumas disponibles en la Cuenta Aportes INCO para ser liberadas por la Fiduciaria y utilizadas en la atención de los pagos y transferencias que se especifiquen en el Contrato de Fiducia Mercantil.

(...)

(iv) Subcuenta de Supervisión Aérea. (...) El Contrato de Fiducia Mercantil deberá indicar que el INCO será el responsable de determinar el uso de los recursos de esta Subcuenta de Supervisión Aérea, pero en todo caso, la Fiduciaria podrá requerir soportes para el giro de los recursos.

(v) Subcuenta de Interventoría. (...) se fondeará con los recursos de la Cuenta Aportes Concesionario (...) Los rendimientos de esta Subcuenta de Interventoría, si los hubiere, serán girados cada tres (3) meses al INCO.

(...)

(vi) Subcuenta Divulgación. (...) El INCO será el encargado de dar las instrucciones a la Fiduciaria para el uso de estos recursos (...)

SECCIÓN 12.04 Valoración de los montos a trasladar desde la Cuenta Aportes INCO a la Cuenta Aportes Concesionario.

(...)

(d) En consecuencia, si el Concesionario cumple con los Hitos de construcción necesarios para que se le traslade una fracción o la totalidad de un Aporte INCO con posterioridad a que este haya sido contribuido al Patrimonio Autónomo, el valor del traslado a la Cuenta Aportes Concesionario no incluirá ajustes adicionales por variaciones en el IPC entre el momento del aporte del INCO a la Cuenta Aportes INCO y el momento del traslado a la Cuenta Aportes Concesionario, salvo por los rendimientos de los recursos de la Cuenta Aportes INCO que se hayan generado sobre cada uno de los Aportes INCO desde el momento de su contribución hasta la fecha efectiva del traslado a la Cuenta Aportes Concesionario. En relación con los rendimientos de la Cuenta Aportes INCO, la obligación de la Fiduciaria será de medio y no de resultado y dichos recursos solamente podrán invertirse en las inversiones permitidas para dichos recursos en el presente Contrato.

(...)

(f) El derecho del Concesionario a que se efectúe el traslado de la Cuenta Aportes INCO al Cuenta Aportes Concesionario por el cumplimiento de los Hitos nacerá cuando se verifiquen las siguientes dos (2) condiciones: (i) haya pasado el Día 1 de enero de 2011. y (ii) se haya suscrito el Acta de Terminación del Hito respectivo. En caso de terminación anticipada del Contrato también se tendrá derecho a que sean efectuados los Aportes INCO asociados al cumplimiento de los Hitos, siempre que se cumplan los requisitos señalados en la presente Sección. El cumplimiento de solo una de tales condiciones no será suficiente para que el Concesionario tenga el derecho a los traslados.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Marco Conceptual incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establece en el numeral 5. Principios de contabilidad pública lo siguiente:

“5. Principios de contabilidad pública

(...)

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

50. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, describe la siguiente cuenta contable:

“1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS

DESCRIPCIÓN: 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 de texto)

CONCLUSIONES

Es de precisar que, el contrato de concesión referido en las consideraciones de este pronunciamiento, indica que la contraprestación del concesionario consiste en los aportes que la ANI realice al Patrimonio Autónomo, y los recursos provenientes del recaudo del peaje.

Dicho contrato también establece que, durante toda la vigencia del contrato de concesión, el único beneficiario de la Cuenta Aportes INCO, es el INCO, y solo a partir del momento en que se haga exigible el derecho a favor del concesionario por el cumplimiento de unos requisitos, podrán desafectarse las sumas

disponibles en la Cuenta Aportes INCO, a fin de que sean trasladados los recursos a la Cuenta Aportes Concesionario.

De conformidad con las precisiones señaladas, se da respuesta al caso particular bajo los siguientes términos:

El objetivo de la información financiera busca que sea útil a los diferentes usuarios, para esto, debe ser relevante y representar fielmente los hechos económicos. Para dar cumplimiento a lo anterior, las entidades deben atender, entre otros, el principio de contabilidad pública de esencia sobre forma, el cual 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.

Por lo anterior, los recursos que controla la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios, entre los cuales se encuentran los rendimientos financieros, deberán ser reconocidos como uno activo y un ingreso en los estados financieros de la ANI hasta tanto el concesionario cumpla con los requisitos del literal f de la sección 12.04 del Contrato de Concesión de obra pública N°002 del 2010.

Así las cosas, y atendiendo lo establecido en la Resolución 602 de 2018 por medio de la cual 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 ANI, registrará los rendimientos sobre los recursos entregados en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios con un 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.

CONCEPTO No. 20211100010771 DEL 16-03-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los pagos que efectúa el Consorcio FIA con los recursos del Plan Departamental de Agua y Saneamiento Básico

Doctor
MIGUEL IDROBO P.
Contador
Municipio de Sotará
Sotará, Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400005472, el día 05 de febrero de 2021, mediante la cual consulta:

“(…) cual es el tratamiento contable para los retiros o pagos que realiza el Consorcio FIA con base en los recursos del Plan Departamental de Aguas, esto teniendo presente que se trata de una bolsa común y que los contratos objeto de pago involucran generalmente a varios de los Municipios que hacen parte del PDA, situación que no permite la identificación de una obra, suministro o gasto social que se relacione específicamente con el Municipio de Sotará. Intentamos conciliar el saldo del Consorcio FIA con el saldo de la cuenta 192603-Fiducias, pero este manejo no facilita la tarea.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto 1077 de 2015 del 26 de mayo de 2015, “Por medio del cual se expide el Decreto único Reglamentario del Sector Vivienda, Ciudad y Territorio”, en la Sección 8 determina:

“SECCIÓN 8

FINANCIAMIENTO DE LOS PLANES DEPARTAMENTALES PARA EL MANEJO EMPRESARIAL DE LOS SERVICIOS DE AGUA Y SANEAMIENTO (PDA) (...)

PARÁGRAFO 1. Los recursos de las entidades territoriales destinados a financiar los Planes Departamentales para el Manejo Empresarial de los Servicios de Agua y Saneamiento (PDA), se podrán comprometer a tal finalidad mediante la cesión temporal de la respectiva renta al patrimonio autónomo constituido o que se constituya como instrumento para el manejo de los recursos de los Planes Departamentales para el Manejo Empresarial de los Servicios de Agua y Saneamiento (PDA), previa autorización impartida por el respectivo

Concejo Municipal o Asamblea Departamental, por el tiempo que se determine en los convenios de vinculación.

(...)

ARTÍCULO 2.3.3.1.8.2. Instrumento para el manejo de los recursos. (...) Los departamentos, distritos y municipios o gestores podrán celebrar negocios fiduciarios, incluyendo contratos de fiducia mercantil, para la administración y ejecución de los recursos destinados a la formulación e implementación de los Planes Departamentales para el Manejo Empresarial de los Servicios de Agua y Saneamiento (PDA), o adherirse a contratos previamente celebrados con dicha finalidad, de conformidad con lo previsto en el artículo 12 de la Ley 1176 de 2007 y el parágrafo 3 del artículo 21 de la Ley 1450 de 2011 o las normas que las modifiquen, complementen o sustituyan.

(...)

ARTÍCULO 2.3.3.1.8.4. Apoyos de la Nación al Sector de Agua y Saneamiento Básico. Para efectos de lo previsto en la Ley 1450 de 2011, en especial, en el artículo 21 vigente acorde con lo preceptuado en la Ley 1955 de 2019 o la norma que la modifique, sustituya o adicione, y en el presente capítulo, los recursos de cofinanciación, aportes de inversión regional y apoyo de la Nación al sector de agua potable y saneamiento básico, son los apoyos financieros constituidos por las apropiaciones que se incluyan anualmente en el Presupuesto General de la Nación (PGN) a favor de las entidades territoriales, destinados a ejecutarse en el marco de los Planes Departamentales, al igual que la asistencia técnica o los apoyos en especie entregados.

(...)

ARTÍCULO 2.3.3.1.8.5. Bolsas de Apoyo Financiero a los PDA. En el marco de los PDA, las entidades territoriales podrán acceder a los apoyos que se refiere el artículo anterior, a través de bolsas de apoyo financiero.

De otra parte, la Resolución CGN N° 287 del 2019 “Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico”, en los numerales 3º Destinación de los recursos del PDA y 7º Flujo de información contable, establecen:

“3. DESTINACIÓN DE LOS RECURSOS DEL PDA

Cuando, con cargo a los recursos del negocio fiduciario, el municipio o distrito beneficiario del PDA adquiera o construya bienes, o incurra en gastos asociados con la ejecución del proyecto, aplicará el siguiente tratamiento contable.

3.1. Construcción, adquisición, adición o mejora de activos

3.1.1. Anticipos realizados para la construcción, adquisición, adición o mejora de activos

El municipio o distrito registrará los anticipos para la construcción, adquisición, adición o mejora de activos debitando la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y

ANTICIPOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil- Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

3.1.2. Construcción de obras de infraestructura

Con el avance de obra, el municipio o distrito debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y acreditará la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Una vez finalizada la construcción de la infraestructura el municipio o distrito reclasificará el activo debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615- CONSTRUCCIONES EN CURSO.

3.1.3. Adquisición de activos diferentes de infraestructura

Si durante la ejecución del PDA se adquieren activos diferentes de infraestructura, el municipio o distrito debitará 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 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o la subcuenta Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

Con el pago de las obligaciones derivadas de dicha adquisición con recursos del negocio fiduciario, el municipio o distrito debitará la subcuenta Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

3.1.4. Mejoras o adiciones de activos

El municipio o distrito registrará los valores relacionados con las mejoras o adiciones a los activos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o la subcuenta Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

Con el pago de las obligaciones derivadas de las mejoras o adiciones, el municipio o distrito debitará la subcuenta Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

3.2. Gastos del PDA

Los gastos del PDA definidos y aprobados por el comité respectivo serán informados por el gestor y registrados por el municipio o distrito beneficiario debitando la subcuenta que identifique la naturaleza del gasto y

acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. Con el pago, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil- Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

(...)

7. FLUJO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Para efecto de garantizar el adecuado registro de los activos, pasivos, ingresos y gastos relacionados con los PDA, las entidades involucradas deberán implementar procedimientos que aseguren el oportuno flujo de información. Lo anterior, con independencia de que durante la vida del proyecto los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de la entidad fiduciaria o del gestor.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución CGN N° 090 del 08 de mayo de 2020, “por la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y el Catálogo General de Cuentas, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno”, expresa en el numeral 1.2. Fiducia Mercantil:

“1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario.

(...)

1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios

Los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Conforme lo establece la Resolución N°287 de 2019, los PDA pueden ser financiados con aportes en efectivo o en especie. Al respecto, los aportes en efectivo son aquellos que provienen del Presupuesto General de la

Nación, del Sistema General de Participaciones para agua potable y saneamiento básico, del Sistema General de Regalías (SGR), de las autoridades ambientales y de recursos propios o de libre destinación de las entidades territoriales.

Por su parte, el Decreto 1077 de 2015 indica que los recursos de las entidades territoriales destinados a financiar los PDA se podrán ceder a un patrimonio autónomo, en ese sentido, los departamentos, distritos y municipios o gestores podrán celebrar negocios fiduciarios, incluyendo contratos de fiducia mercantil, para la administración y ejecución de los recursos destinados a la formulación e implementación de los PDA.

En este sentido, los registros contables de los pagos realizados por la sociedad fiduciaria de las obligaciones contraídas están definidos en el numeral 3º Destinación de los recursos del PDA del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución N° 287 de 2019, el cual se transcribió en las consideraciones de este pronunciamiento.

Ahora bien, al municipio le corresponde presentar en su contabilidad la información relacionada con los aportes realizados o que le han sido asignados, las obligaciones contraídas y los activos adquiridos, todo lo anterior dentro del desarrollo del Plan Departamental de Aguas, debidamente conciliada con la del Consorcio 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 municipio, anotando que la competencia para la definición de políticas y procedimientos de carácter administrativo, le corresponde a las entidades dada la particularidad que pueden presentar las operaciones en desarrollo de cada uno de sus procesos.

CONCEPTO No. 20211100012991 DEL 24-03-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Amortización de licencias de software a perpetuidad o vitalicias

Señora
ROCÍO GUZMÁN RAMÍREZ
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400013372, el día 26 de febrero de 2021, mediante la cual solicita se indique si, a partir de la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP), las licencias adquiridas a perpetuidad se deben amortizar y de ser así, por cuánto tiempo.

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia establece que “...Corresponde al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país (...)” (Subrayado fuera de texto)

El literal a) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se reglamentó el artículo 354 de la Constitución Política, señala como función de la Contaduría General de la Nación la de “Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público”.

El párrafo 114 del numeral 5.2.3. Marco Normativo para Entidades de Gobierno del documento denominado Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, señala:

“114. El Marco Normativo para Entidades de Gobierno es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, a partir de los cuales se realizó una simplificación manteniendo los que aportan a la calidad de la información y facilitando su aplicación a partir de la definición de criterios uniformes”. (Subrayado fuera de texto)

Los numerales 15.1. Reconocimiento y 15.3. Medición Posterior de la Norma de activos intangibles, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“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 12 meses.

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, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

(...)

29. 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.

30. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a

los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

(...)

35. Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo ...”. (Subrayado fuera de texto)

En referencia al deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y no generadores de efectivo las Normas en mención señalan que 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.

El párrafo 6 de la Norma del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en lo referente a la periodicidad en la comprobación del deterioro del valor, establece:

“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. 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 de valor puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si el activo intangible se reconoce durante el periodo contable, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el periodo contable”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) utilizado por las entidades de gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye la subcuenta 197007-Licencias de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

CONCLUSIONES

En desarrollo del proyecto de convergencia de la regulación contable pública hacia NIIF y NICSP y en concordancia con los objetivos de la Ley 1314 de 2009, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015, mediante la cual incorporó el Marco Normativo para Entidades de Gobierno al Régimen de Contabilidad Pública (RCP).

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno es un desarrollo propio de la CGN que, aunque tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las NICSP, no contempla los mismos criterios definidos en estas últimas.

Por lo anterior, la consulta se resuelve con base a la Norma de activos intangibles del Marco Normativo de Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, mediante la cual se desarrollan los criterios para el reconocimiento, medición, baja en cuentas y revelación de activos intangibles.

Una entidad pública reconocerá las licencias de software a perpetuidad o vitalicias dentro de su información financiera cuando reúna los criterios de reconocimiento definidos en la Norma de activos intangibles del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por consiguiente, un derecho de uso sobre un software se reconocerá como activo intangible y registrará en la subcuenta 197007-Licencias de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, cuando corresponda a un recurso identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre el cual la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y cuente con una medición fiable. Adicionalmente, se debe caracterizar porque se prevé usar durante más de 12 meses.

En caso de no cumplir con alguno de los criterios antes mencionados, las licencias adquiridas serán reconocidas como gasto en el resultado del periodo, en la subcuenta 511165-Intangibles de la cuenta 5111-GENERALES.

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 se determinará 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.

En cuanto a la amortización, le corresponderá a cada entidad determinar la vida útil de las licencias de software, cuando estas cumplan con los criterios de reconocimiento antes señalados. La entidad debe tener en cuenta que cuando se trata de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal, la vida útil estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales.

Por lo anterior, aun cuando corresponda a licencias a perpetuidad o vitalicias, la vida útil 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.

Únicamente cuando no sea 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, pero sí será objeto de comprobación del deterioro anualmente, con independencia de que existan indicios de deterioro de su valor.

CONCEPTO No. 20211100013261 DEL 26-03-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del contrato interadministrativo firmado entre el Municipio de Aipe y la empresa E.P.A. S.A. E.S.P. para la remodelación del alumbrado público en zonas específicas del municipio.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros pasivos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del contrato interadministrativo firmado entre el Municipio de Aipe y la empresa E.P.A. S.A. E.S.P. para la remodelación del alumbrado público en zonas específicas del municipio.

Doctor
MILLER TOVAR MONTES
Aipe, Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211100007222, el día 11 de febrero de 2021, mediante la cual solicita concepto relacionado con los registros contables para efectuar el reconocimiento de un contrato interadministrativo suscrito entre el Municipio de Aipe y E.P.A. S.A. E.S.P. para la ejecución de un proyecto de modernización de alumbrado público.

Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Contrato Interadministrativo N° 011 de 2020, suscrito entre el municipio de Aipe y Empresas Públicas de Aipe E.P.A. S.A. E.S.P., señala:

“Entre los suscritos: (...) Gerente de la EMPRESAS PÚBLICAS DE AIPE E.P.A. S.A. E.S.P (...) a quien para efecto del presente contrato se denominará EL CONTRATISTA, (...) las partes celebran el presente CONTRATO INTERADMINISTRATIVO, el cual se registrá por las siguientes cláusulas:

CLÁUSULA PRIMERA – OBJETO DEL CONTRATO. MODERNIZACIÓN DEL ALUMBRADO PUBLICO, LUMINARIAS LED DE LOS BARRIOS LAS MARIAS, PIEDRA PINTADA, LA AVENIDA LOS FUNDADORES Y OTRAS UBICACIONES EN EL MUNICIPIO DE AIPE – HUILA, El objeto a suplir mediante el presente contrato, tienen la siguiente clasificación técnica.

PÁRAGRAFO UNO: EMPRESAS PÚBLICAS DE AIPE E.P.A. S.A. E.S.P, cumplirá especial y celosamente las obligaciones contempladas en el presente contrato interadministrativo, así como las que fueren objeto de discriminación en su propuesta. (...)

GASTOS ASOCIADOS AL VALOR DE LA CONTRATACIÓN:

Todos los gastos que genere la ejecución del objeto del presente proceso (...) serán de resorte exclusivo y por ende correrá a cargo del contratista, sin que estos aspectos con posterioridad durante la ejecución y/o periodo de garantía, puedan ser esgrimidos por el mismo, como imprevistos y/o motivos generadores de solicitud de restablecimiento del equilibrio del contrato y/o reconocimiento del mismo. (...)

ESPECIFICACIONES Y REQUERIMIENTOS TECNICOS:

A. OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA: (...)

OBLIGACIONES DE CARÁCTER GENERAL: (...)

- Disponer para la ejecución del CONTRATO su capacidad técnica y administrativa para el desarrollo del objeto del mismo, asegurando la realización de todas las actividades contempladas en el CONTRATO. (...)
- Destinar los recursos recibidos en virtud del presente CONTRATO exclusivamente para el desarrollo y ejecución del objeto convenido y responder por el manejo de los mismos, conforme a los dispuesto por las normas civiles, peales y fiscales. (...)

OBLIGACIONES DE LA EMPRESA DE SERVICIOS PUBLICOS

- Realizar la instalación de luminarias y demás componentes necesarios para devolver le eficiencia al sistema de alumbrado público en el sector objeto del contrato. (...)
- Presentar la cuenta de cobro, acompañada de los soportes legales.

B. OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO:

Serán obligaciones del Municipio, a más de aquellas que corresponde normativamente, las siguientes:

1. Girar los recursos a la EMPRESA PÚBLICAS DE AIPE E.P.A. S.A. E.S.P, en la forma y tiempo pactado.
2. Exigir a la EMPRESA PÚBLICAS DE AIPE E.P.A. S.A. E.S.P, la ejecución idónea y oportuna del objeto del CONTRATO. (...)

VALOR TOTAL DEL CONTRATO

De conformidad con el análisis realizado por la secretaria infraestructura, se determinó que el valor del Presupuesto Oficial del proceso de (CONTRATACIÓN DIRECTA) es la suma de CUATROCIENTOS OCHENTA MILLONES DE PESOS (\$480.000.000) MONEDA CORRIENTE, el cual cubre la totalidad de los costos y gastos en que pueda incurrir el Contratista para la ejecución del CONTRATO INTERADMINISTRATIVO. (...)

DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS:

EL MUNICIPIO girara a las EMPRESAS PÚBLICAS DE AIPE E.P.A. S.A. E.S.P el 100% del valor del contrato interadministrativo por un valor de CUATROCIENTOS OCHENTA MILLONES DE PESOS (\$480.000.000,00) M/CTE, a la suscripción del acta de inicio del mismo, previo cumplimiento de los requisitos de legalización y presentación de cuenta de cobro con sus respectivos soportes legales. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 620 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014 y modificado por la Resolución N° 168 de 2020, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

38. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

39. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.4. Ingresos

64. Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

65. La mayoría de los ingresos de una empresa surgen de las actividades ordinarias. No obstante, la empresa también clasifica como ingresos, las ganancias obtenidas por la venta de activos no corrientes, y aquellas surgidas como producto de los cambios en el valor de activos y pasivos que, de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos, se deban reconocer en el resultado del periodo.

6.1.5. Costos

66. Los costos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

67. Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros y se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa. (...)” (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución N° 426 del 2019, y modificadas por la Resolución N° 219 de 2020, en el Capítulo IV. Ingresos, señalan:

"1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;

c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad;
y

d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

(...)

1.2. Medición

16. Los ingresos se medirán por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas o descuentos condicionados y no condicionados.

(...)

18. La empresa medirá los ingresos por la prestación de servicios de acuerdo con el grado de avance en la prestación del servicio. Para calcular el grado de avance se tomará como referencia lo siguiente:

a) la proporción de los costos en los que se haya incurrido por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados (los costos en que se haya incurrido no incluyen los costos relacionados con actividades futuras como materiales o pagos anticipados);

b) las inspecciones del trabajo ejecutado; o

c) la proporción de los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 139 de 2015 y sus modificaciones, indica:

“2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los pagos recibidos de manera anticipada por la empresa en desarrollo de su actividad, los cuales se reconocen como ingresos en los periodos en los que se produce la contraprestación en bienes o servicios. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades públicas, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice las gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

En ese sentido, de acuerdo con lo establecido en los respectivos Marcos Conceptuales de los Marcos Normativos aplicables a las entidades de gobierno y a las empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio o contrato interadministrativo, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden variar dependiendo de los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato o convenio.

Por lo anterior, en el caso del contrato suscrito entre el municipio de Aipe y EMPRESAS PÚBLICAS DE AIPE E.P.A. S.A. E.S.P., incluido en la consulta, y tomando en cuenta que el municipio realiza la entrega de los recursos para que sean empleados en la ejecución del contrato por parte de la empresa en el desarrollo de las actividades pactadas, con lo que se transfirieren los riesgos y beneficios asociados, y que al finalizar el contrato los recursos corresponderán a ingresos para la empresa, el procedimiento contable que se aplicará a este contrato corresponde a la prestación de servicios por parte de la empresa, y su tratamiento es el siguiente:

El municipio reconocerá en el momento del giro de los recursos un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y un crédito la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando la empresa entregue al municipio los bienes y servicios contratados, el municipio reconocerá el valor de estos a través de un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente de los activos, si los bienes y servicios recibidos cumplen con los criterios para ser incorporados conforme al Marco Conceptual, o como gastos o costos del periodo, y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Por su parte, la empresa en el momento que recibe el giro de los recursos debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

En la medida en que la empresa realice las actividades del contrato y estas sean entregadas al municipio, reconocerá como parte de sus ingresos el valor correspondiente, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 4-INGRESOS.

Adicionalmente, la empresa deberá reconocer los costos asociados de manera directa que contribuyen a la obtención de estos ingresos, para lo cual registrará los cargos incurridos debitando la subcuenta y cuenta correspondiente de gastos o costos, y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 24-CUENTAS POR PAGAR o 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, de acuerdo con el tipo de bien o servicio empleado en las actividades desarrolladas.

CONCEPTO No. 20211100015621 DEL 14-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Patrimonio de las entidades de gobierno
	SUBTEMAS	Procedimiento para la absorción de pérdidas acumuladas en resultados de ejercicios anteriores. Procedimiento contable para el reconocimiento de avances o anticipos

Doctora
SANDRA MILENA GARZÓN MENDOZA
Contadora
Instituto Departamental de Deportes del Tolima
Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el número de radicado 20211400017622 del 08 de marzo del 2021, en la que solicita concepto sobre las siguientes preguntas:

*“1. La entidad dentro del patrimonio ha reflejado pérdidas acumuladas de vigencias anteriores, desde el área financiera se requiere hacer saneamiento de la pérdida.
¿Nos pueden indicar que norma podemos aplicar para darle el adecuado manejo a esa pérdida de ejercicios anteriores?”*

2. En la cuenta de anticipo la entidad...tiene un anticipo de la vigencia 2019, la empresa (operadora), legaliza todo el valor del contrato, cual seria el tratamiento para la legalización del anticipo, si la entidad no cuenta con el recurso suficiente para pagar al operador el valor completo, en razón a que se esperan recursos por parte de la gobernación; ya que son convenios interadministrativos”.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996 por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, establece en su artículo 4 las funciones de la CGN, dentro de las cuales se menciona “...i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)”.

Por otra parte, en el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 con la que 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.

Adicionalmente, la CGN incorporó, mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, 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 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS señala que “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”.

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con “1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.” De igual forma, señala que 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” (Subrayados fuera del texto).

En cuanto a la descripción de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES establece que “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”.

Por su parte, la dinámica de la cuenta establece que esta se debita con “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 (...)” (Subrayado fuera del texto), y así mismo, se acredita con “(...) 2- El valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes. (...)” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

1. Absorción de pérdidas acumuladas en el patrimonio

De acuerdo con la descripción de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, los saldos que se registren allí representan el valor de los resultados acumulados de ejercicios anteriores que están pendientes de distribución o de ser absorbidos.

En ese mismo sentido, la dinámica de la cuenta establece que esta se debita con el valor de 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, y así mismo, se acredita con el valor de la pérdida o déficit absorbido mediante la aplicación de utilidades o excedentes.

Ahora bien, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública, por lo cual, la decisión sobre la absorción de las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, corresponde al máximo órgano social de conformidad con las competencias estipuladas en la normativa vigente sobre la estructura orgánica de la entidad.

2. Procedimiento contable para el reconocimiento de anticipos de avances y anticipos

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 un bien, y en el que existe un compromiso por parte del proveedor de entregar los respectivos documentos que formalicen el hecho económico. De esta forma, el anticipo tiene como garantía la prestación de un servicio o un bien, así como la entrega formal de documentos soporte, razón por la cual no le es aplicable el cálculo de deterioro.

En cuanto al registro de los avances y anticipos, con la entrega de recursos por concepto de avance o anticipo se debitará la subcuenta que corresponda de cuenta 1906–AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, de acuerdo con la dinámica de la cuenta 1906–AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, esta 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.

Por lo anterior, con la ocurrencia de algunos de los hechos económicos mencionados en el párrafo anterior, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que represente el valor del activo generado, el gasto o costo legalizado o la devolución del avance o anticipo según sea el caso, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906–AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Ahora bien, si la entidad no cuenta con los recursos suficientes para pagar al operador el valor completo del bien o servicio adquirido, deberá observar si este hecho conlleva al reconocimiento de un pasivo de acuerdo con la definición del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20211100018621 DEL 19-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable y medición de bienes entregados en administración.

Doctora
 NELLY CABEZAS SANDOVAL
 Revisora Fiscal
 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° 20210010018112, el día 09 de marzo de 2021, mediante la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“Mediante resolución 4440 del 19 de mayo de 1982, el ministerio de obras públicas y transporte, en su calidad de representante del fondo de inmuebles nacionales, delegó en la corporación autónoma Regional para la defensa de la meseta de Bucaramanga CDMB, la administración del jardín botánico “Eloy Valenzuela” Ubicado en el Municipio de Floridablanca Departamento de Santander.

Bajo los nuevos estándares contables se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Por lo antes expuesto solicito su valiosa colaboración emitiendo un concepto sobre si la Corporación Autónoma Regional para la defensa de la meseta de Bucaramanga debe reconocer dentro de sus activos el “Jardín Botánico Eloy Valenzuela” identificado con numero predial 01010066000200, a que cuentas contables afectaría, cuál sería el valor a reconocer o en caso contrario se debe llevar a cuentas de orden.”

Con base en lo anterior me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo primero de la Resolución 4440 de 1982 del Ministerio de Obras Públicas y Transporte estableció: “Delegar en la Corporación de Defensa de la Meseta de Bucaramanga C.D.M.B., la administración del Jardín Botánico “Eloy Valenzuela” ubicado en el Municipio de Floridablanca, Departamento de Santander.” (Subrayados fuera del texto).

Por su parte, mediante el Acuerdo 195 de 1982, la Junta Directiva de la CDMB señaló:

“ARTÍCULO TERCERO: Autorízase (sic) al Director Ejecutivo, para gestionar y obtener los recursos de Tesorería necesarios para financiar transitoriamente los gastos iniciales de funcionamiento e inversión, hasta tanto el Ministerio de Obras Públicas y Transporte acuerde el presupuesto y gire las partidas correspondientes, para atender los gastos” (Subrayados fuera del texto)

Ahora bien, en lo relacionado con la regulación contable pública, en el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 con la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas.

La definición de los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual en el numeral 6.1.1. Activos, establece lo siguiente:

“48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de los flujos futuros de efectivo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayados fuera del texto).

Por su parte, en relación con el reconocimiento de los elementos de los estados financieros, el numeral 6.2.1. Reconocimiento de activos, señala:

“79. Se reconocen 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).

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, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

En ese sentido, al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, aspectos como la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Se debe tener en cuenta 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. Así las cosas, 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.

Frente al potencial de servicio, el Marco Conceptual lo define como la capacidad que tiene un recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo. Entre tanto, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene un activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo.

En lo relacionado con los riesgos inherentes, el Marco Conceptual señala que se atribuyen a la entidad cuando asume los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor y la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

Teniendo en cuenta que el artículo primero del Decreto 4440 de 1982 delegó en la CDMB, la administración del Jardín Botánico “Eloy Valenzuela” ubicado en el Municipio de Floridablanca, Departamento de Santander, corresponde a la CDMB evaluar si los bienes entregados cumplen con los criterios definidos para el reconocimiento de activos, de conformidad con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Se debe precisar que, para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos mencionados en párrafos anteriores. Así mismo, cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

Si una vez realizado el análisis la entidad determina que tiene el control de los bienes, deberá reconocer el Jardín Botánico de acuerdo con la naturaleza e intención de la entidad. Adicionalmente, deberá observar lo establecido en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación para efectos de determinar el valor por el que se deberá reconocer.

Ahora bien, si del análisis efectuado se determina que la entidad tenía las condiciones para reconocer el inmueble en la fecha de la determinación de los saldos iniciales para la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de acuerdo con el Instructivo 002 de 2015 y sus modificaciones, y no efectuó la incorporación dentro su información financiera, la entidad aplicará lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, si la entidad define que no tiene el control del jardín botánico, deberá revelarlo y registrarlo debitando la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20211100021951 DEL 29-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Cuentas por pagar Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los convenios firmados entre el Fondo Financiero Distrital de Salud – FFDS y las Subredes Integradas de Servicios de Salud – SISS. Reconocimiento de los recursos entregados en administración por parte de las Subredes Integradas de Servicios de Salud – SISS a la Dirección Distrital de Tesorería para la ejecución de los convenios firmados con el Fondo Financiero Distrital de Salud – FFDS.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los convenios firmados entre el Fondo Financiero Distrital de Salud – FFDS y las Subredes Integradas de Servicios de Salud – SISS. Reconocimiento de los recursos entregados en administración por parte de las Subredes Integradas de Servicios de Salud – SISS a la Dirección Distrital de Tesorería para la ejecución de los convenios firmados con el Fondo Financiero Distrital de Salud – FFDS.

Doctor
JUAN CAMILO SANTAMARÍA HERRERA
Subdirector de Consolidación, Gestión e Investigación
Secretaría Distrital de Hacienda
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación – CGN, radicada con el N° 202100100190102, el 15 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

En el marco de ejecución de recursos de salud, el Distrito Capital a través del FONDO FINANCIERO DISTRITAL DE SALUD - FFDS, suscribe convenios con las SUBREDES INTEGRADAS DE SERVICIOS DE SALUD – SISS, entidades descentralizadas que poseen autonomía, administrativa, presupuestal y financiera para elaborar las políticas

contables y de operación para dar aplicación a las Normas y Procedimientos emitidos por la Contaduría General de la Nación – CGN. En algunos convenios, la Tesorería Distrital de la Secretaría Distrital de Hacienda interviene cumpliendo una función de administración de los recursos relativos a los mismos, y para tal efecto se suscriben los respectivos convenios. Adicionalmente, según el objeto y condiciones de cada convenio, en general, se les da el tratamiento contable como: i) Recursos entregados en administración; ii) Subvenciones condicionadas; iii) Subvenciones no condicionadas; y iv) Recursos para prestar servicios de salud. (...)

El Ministerio de Salud y Protección Social tiene implementados indicadores de riesgo financiero para evaluar a las SISS, entre ellos, uno relativo al pasivo diferido, que parte de analizar los pasivos, dentro de los cuales se contempla la subcuenta 299003 Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, en relación con algunas cuentas del activo como la 132416 Subvención por recursos transferidos por el gobierno, 1110 Depósitos en instituciones financieras, y la 1133 Equivalentes al efectivo; sin embargo, no considera la cuenta 1908 Recursos Entregados en Administración, situación que puede conllevar a una categorización de las SISS como riesgo alto, y por ende entrar a un programa de Saneamiento Fiscal y Financiero, cuando en su esencia económica, el pasivo diferido está soportado en el recurso que administra la Tesorería Distrital y que se encuentra en total disposición de las SISS.

Para aplicación y seguimiento de los indicadores, el Ministerio de Salud y Protección Social toma como soporte lo establecido en el concepto expedido por la CGN No. 20182000026411 del 4 de mayo de 2018, relativo al tratamiento contable de los recursos recibidos del Ministerio de Salud y Protección Social, el cual no incluye la ya mencionada situación que se presente en el Distrito, en la que a través de un convenio la Secretaría Distrital de Hacienda, administra los recursos de algunas Subredes, a través de las cuentas contables 2902 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN respectivamente. (...)

En virtud de lo expuesto, y teniendo en cuenta la particularidad de las transacciones presentadas en el Distrito Capital, de manera atenta, solicitamos concepto al procedimiento contable descrito anteriormente, y relacionado con la administración de los recursos entregados a las SISS, a través de un depósito en la Dirección Distrital de Tesorería, los cuales se amortizan en la medida que se ejecutan.

Lo anterior, con el objeto de que el Ministerio de Salud y Protección Social, incluya la subcuenta 190801 En administración de la cuenta 1908 Recursos entregados en administración, para el cálculo del indicador de riesgo financiero en la evaluación que realiza a las SISIS (Sic), dado que, si bien estos dineros son propiedad de las SISS, están siendo administrados a través de la Tesorería Distrital, situación que a efectos de evaluación no es admitida por el Ministerio de Salud y Protección Social, hasta tanto se tenga un lineamiento sobre el particular por parte de la CGN.

Es importante aclarar, que las obligaciones que se contraen por las SISS, al registrar la transferencia condicionada a la ejecución de los recursos realizada por el sector Central en la subcuenta 299003 Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990 OTROS PASIVOS DIFERIDOS, la misma se encuentra respaldada en el activo en la subcuenta 190801 En Administración de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONSIDERACIONES

El Acuerdo Distrital 20 de 1990, indica:

“Artículo 8º.- Créase el “Fondo Financiero Distrital de Salud”, encargado de recaudar y administrar los recursos del situado fiscal, rentas cedidas al Distrito, impuesto al valor agregado por seguros obligatorios de vehículos a motor y en general la totalidad de los recursos captados por el Distrito Especial de Bogotá y provenientes de diferentes fuentes públicas y privadas destinadas al sector salud, como un establecimiento público del orden distrital, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente.” (Subrayado fuera del texto)

El Acuerdo de servicios para la administración delegada de los recursos suscrito entre Fondo Financiero Distrital de Salud (FFDS), Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente – ESE (La SUBRED) y la Secretaría Distrital de Hacienda – Dirección Distrital de Tesorería, firmado el 28 de diciembre de 2018, establece:

“CLÁUSULA PRIMERA – OBJETO: El objeto del presente documento es adoptar el procedimiento que utilizarán las partes, así como los términos y condiciones de operación para que la SDH-DDT ejerza la administración que le es delegada por parte del FFDS-SDS y la SUBRED. (...)”

CLÁUSULA TERCERA – PROCEDIMIENTO: La ejecución de los recursos cuya administración se delega por El FFDS-SDS y La SUBRED a la SDH-DDT se ejercerá mediante el procedimiento que se describe en la presente cláusula, que las partes declaran conocer y se comprometen a aplicar rigurosamente en cuanto les corresponda, según los pasos descritos a continuación:

3.1 EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS Y CONSTITUCIÓN DE DEPÓSITOS EN FAVOR DE LA SUBRED:

1. El FFDS programará el PAC correspondiente a estos recursos en SISPAC.
2. La OGI y OC (DDT) crearán el concepto “Depósito SUBRED CENTRO ORIENTE – HOSPITAL SANTA CLARA” en el árbol de conceptos de tesorería y lo parametrizarán en el concepto de Acreedores Varios / Fondo de Terceros /Depósitos.
3. La OC (DDT) incluirá el concepto de “Depósitos SUBRED CENTRO ORIENTE – HOSPITAL SANTA CLARA” en el EDT.
4. La DDT tramitará la apertura de la(s) cuenta(s) bancaria(s) y su parametrización como cuentas de control de tesorería en su sistema de información.
5. La SPFI (DDT) informará al FFDS la(s) cuenta(s) que debe(n) incluir en la Orden de Pago para el giro de los recursos, así como los valores en que debe distribuir el giro hacia cada cuenta bancaria.
6. El FFDS radicará una Orden de Pago Con Situación de Fondos en el sistema de información de la DDT con forma de pago “Nota Débito”, ejecutando presupuestalmente la transferencia a favor de LA SUBRED. El valor de esta orden de pago debe venir endosado en su totalidad en favor de la DDT, según las) cuentas) bancaria(s) y montos que haya informado la SPFI (DDT).
7. La OGI (DDT) legalizará los recursos ingresados en las cuentas bancarias afectando el concepto “Depósito SUBRED CENTRO ORIENTE – HOSPITAL SANTA CLARA”.
8. La OGI (DDT) reportará a LA SUBRED y al FFDS, el día hábil siguiente de la transacción, el ingreso de los recursos a la(s) cuenta(s) bancarias) abierta(s) para el depósito a favor de LA SUBRED, adjuntando soporte de la transacción.
9. Los asientos contables a realizar por cada parte son:
 - 9.1. El FFDS debe constituir una operación de enlace (cuenta por pagar a favor de LA SUBRED), al radicar la orden de pago (OP) procede a cancelar la cuenta por pagar contra la operación enlace (47) con la SDH ejecutando el presupuesto.

9.2. La SGCH registrará una operación enlace de gasto (57) con el FFS cuya contrapartida es la cuenta de “Recursos Recibidos en Administración”, es decir el depósito a favor de LA SUBRED.

9.3 La SUBRED registrará una cuenta por cobrar correspondiente a los “Recursos en Administración” entregados a la DDT contra el ingreso.”

Por su parte, el Convenio Interadministrativo No. 1201-2018, suscrito entre la Secretaría Distrital de Salud-Fondo Financiero Distrital de Salud, la Empresa de Renovación Urbana y la Subred integrada de servicios de salud Centro Oriente, en el cual se establece:

“1).- OBJETO: “Aunar esfuerzos y recursos administrativos, económicos y técnicos que permitan efectuar las acciones necesarias para el desarrollo integral del proyecto de reposición y dotación de la nueva UMHES Santa Clara y CAPS del Conjunto Hospitalario San Juan de Dios, (...)”

2).- ALCANCE DEL OBJETO:

En cumplimiento del objeto del convenio las partes se comprometen de acuerdo con los compromisos de cada entidad, a desarrollar las acciones necesarias para el adecuado desarrollo del Proyecto, teniendo en cuenta las obligaciones derivadas de cada una de las siguientes Fases: 1- Pre-construcción; 2- Construcción; 3- Alistamiento; 4- Operativa, 5- Entrega Final de la Infraestructura y la Dotación. (...)”

8) COMPROMISOS DE LAS PARTES:

COMPROMISOS DE LAS SDS-FFDS

Además de las inherentes al objeto, la SDS-FFDS se compromete en especial a:

8.1. GENERALES

1. Exigir la ejecución idónea del objeto del convenio, bajo las condiciones y características previstas.
2. Ejercer el control sobre el cumplimiento del objeto del convenio a través del Supervisor del mismo.
3. Suministrar los elementos necesarios para la ejecución del contrato si a ello hubiere lugar. (...)
7. Verificar a través del supervisor del convenio, el cumplimiento a las condiciones establecidas en la Directiva 01 de 2011 relacionada con la inclusión económica de las personas vulnerables, marginadas y/o excluidas de la dinámica productiva de la ciudad (cuando haya lugar).
8. Hacer seguimiento a la correcta destinación de los recursos aportados para el cumplimiento del objeto del convenio. En el evento en que se evidencie una destinación de los recursos desembolsados diferentes a lo relacionado con el objeto del Convenio, dará lugar a la terminación del mismo. (...)

COMPROMISOS DE LA SUBRED

8.3. Generales

1. Cumplir a cabalidad con el objeto y las obligaciones del convenio, observando en todo momento, el régimen de contratación, acatando la Constitución, la Ley y demás normas pertinentes. (...)
3. Atender las recomendaciones que durante el desarrollo del convenio le imparta la Secretaría Distrital de Salud – Fondo Financiero Distrital de Salud, a través del supervisor designado para el efecto por la SDS-FFDS.”

En relacionado con la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Además, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno por la Resolución No. 006 de 2017 y sus modificaciones, establece:

“1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

La tesorería centralizada es la dependencia encargada de administrar recursos financieros y recaudar y pagar por cuenta de las entidades de gobierno. Esta tesorería realiza los recaudos de los ingresos y los giros a la entidad del mismo nivel, bien sea nacional o territorial. Así mismo, administra los excedentes de liquidez.

Con el flujo de los recursos, las entidades que intervienen deben estar informadas para corresponder las operaciones recíprocas de los fondos entregados y recibidos, de las operaciones de enlace y de los recursos entregados y recibidos en administración.

(...)

1.2. Operaciones de enlace

Las operaciones de enlace se utilizan para el registro del recaudo, por parte de la tesorería centralizada, de derechos de otras entidades por los ingresos devengados y el flujo por las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda y préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel y, en consecuencia, sirven en las entidades para cancelar derechos y reconocer obligaciones.

1.2.1. Recaudos y reclasificación en la entidad

Los recursos recaudados en las cuentas bancarias de la tesorería centralizada se registrarán debitando las subcuentas que correspondan de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditando la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Por su parte, la entidad debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará el activo o pasivo que cumpla con la definición del elemento y atienda al hecho económico.

(...)

1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única

1.3.1. Recaudo

El recaudo de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

1.3.2. Giro

El giro de los recursos administrados por parte de la tesorería centralizada, por un sistema de cuenta única, se registrará debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Por su parte, la entidad que entrega los recursos en administración a la tesorería centralizada cancelará la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.” (Subrayado fuera de texto)

En complemento, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno por la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020, sobre recursos entregados en administración a tesorerías centralizadas, señala:

“Con la entrega de los recursos a la tesorería centralizada, la entidad debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, en el caso del plan de activos para beneficios a los empleados, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Tales recursos se mantendrán como entregados en administración, con independencia de que la tesorería centralizada constituya un portafolio de inversiones con dichos recursos.

Cuando la tesorería centralizada realice giros con los recursos entregados en administración, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se genere o el pasivo que se cancele y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, en el caso del plan de activos para beneficios a los empleados, la subcuenta Recursos

entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902- PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Cuando los rendimientos financieros generados por los recursos entregados en administración se asignen a la entidad que los controla, la entidad los registrará debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS o la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

(...)

Con el traslado de recursos por parte de la tesorería centralizada, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.”

Ahora bien, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

“2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico sin entregar nada a cambio. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

(...)

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, el procedimiento

contable para reconocer los hechos que surgen por la firma de un convenio dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes.

Es menester manifestar que, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

Por lo anterior, corresponderá a las partes de consuno realizar juicios profesionales analizando las cláusulas pactadas, identificando si en la entrega de los recursos se han impuesto condiciones específicas, a fin de contar con información suficiente para proceder a realizar los registros contables que mejor reflejen la realidad económica de las transacciones que surjan entre las partes.

De los actos jurídicos firmados por las entidades se pueden identificar las siguientes situaciones: a) entrega de recursos mediante una relación de agencia o mandato, en la cual, la entidad cedente o principal mantiene el control sobre los mismos, posee derecho pleno sobre el potencial de servicio o sobre los beneficios económicos asociados a estos; b) entrega de recursos donde la entidad receptora desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, recibiendo como contraprestación el monto fijado como valor del contrato; c) aporte de recursos para el desarrollo de un proyecto o actividad, bajo la modalidad de operación conjunta, en la que ambas partes relacionadas en el acuerdo mantienen el control del mismo, por lo cual, las decisiones se toman de forma unánime; y, d) cesión plena del control sobre los recursos entregados, caso en el que el principal debe reconocer la entrega del dinero como una transferencia o subvención, la cual puede ser condicionada o no condicionada.

En consecuencia, por cada convenio firmado por el Distrito Capital a través del Fondo Financiero Distrital de Salud – FFDS con las Subredes Integradas de Servicios de Salud – SISS, las entidades intervinientes deberán efectuar la evaluación correspondiente y, con base en ello, realizar los registros contables a que haya lugar, de tal manera que los hechos económicos se reconozcan atendiendo a su forma económica.

Ahora bien, para el caso particular señalado en la consulta, en el que en un convenio firmado entre el FFDS y la SISS se realiza cesión de titularidad plena de recursos para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, sin exigir contraprestación directa, dicha operación constituye un gasto por subvención para el FFDS y un ingreso por subvención para la SISS. No obstante, como se pacta que el derecho de los recursos se obtiene al momento de cumplir condiciones específicas, tal como el requisito de invertirlos específicamente en el objeto del contrato y el reintegro de los recursos que no sean ejecutados, se reconocerá un activo y un pasivo respectivamente, hasta tanto se cumplan las condiciones.

En consecuencia, cuando surja la obligación para el FFDS, este reconocerá un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la

subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Por su parte, la SISS reconoce un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Cuando el FFDS realice el pago de los recursos a la SISS, tratándose de recursos manejados a través de la Dirección Distrital de Tesorería, el FFDS cancelará la obligación mediante un débito en la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Simultáneamente, la Dirección Distrital de Tesorería reconocerá la operación interinstitucional mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, en el entendido que los recursos recibidos por la SISS son administrados a través de la Dirección Distrital de Tesorería, según se establece en el Acuerdo de servicios para la administración delegada de los recursos del 28 de diciembre de 2018 suscrito entre el FFDS, la Subred Integrada de Servicios de Salud Centro Oriente – ESE y la Secretaría Distrital de Hacienda – Dirección Distrital de Tesorería.

Mientras que, la SISS, debidamente informada, cancelará el derecho y reconocerá los recursos entregados en administración mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Con la ejecución de los recursos la SISS debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios; adicionalmente amortizará el pasivo diferido mediante el reconocimiento del ingreso por subvención registrando un débito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. En tanto, el FFDS reconocerá un débito en la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Con el pago al proveedor o contratista, la SISS cancela la obligación mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la Dirección Distrital de Tesorería registrará el desembolso al tercero mediante un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20211100027991 DEL 24-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el traslado de recursos de la cuenta Especial FONDES al Patrimonio autónomo FONDES

Doctora
CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211400026522 el 21 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“El artículo 144 de la Ley 1753 de 2015, modificado por el artículo 56 de la Ley 1955 de 2019, determinó que el FONDES será administrado por la Financiera de Desarrollo Nacional (FDN) o la entidad que defina el Gobierno Nacional de conformidad con la reglamentación que este expida para ese efecto y los términos del contrato que suscriba para su administración; Adicionalmente, que el objeto del FONDES será la inversión y financiamiento de proyectos de infraestructura, así como la inversión en el capital social de empresas de servicios públicos mixtas u oficiales y las diferentes fuentes que constituirán el patrimonio del FONDES.

Por lo anterior, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 857 de 2016, parcialmente modificado por el Decreto 277 de 2020, por medio del cual se adicionó la Parte 19 al Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Decreto único reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, a efectos de reglamentar la estructura del FONDES, así como su administración, funcionamiento y demás asuntos necesarios para su financiamiento y para el cabal cumplimiento de su objeto.

En tal sentido, los artículos 2.19.7 y 2.19.8 ibidem, establecieron que la FDN es la entidad encargada de ejercer la administración, vocería y representación del FONDES y dispuso, para el efecto, la suscripción de un contrato de fiducia mercantil con la FDN.

De este modo, y con fundamento en el mandato legal contenido en los artículos 56 de la Ley 1955 de 2019, 105 de la Ley 2008 de 2019 y lo dispuesto en el Decreto 1068 de 2015, se suscribió el Contrato de Fiducia Mercantil N°6001-2020 del 24 de diciembre de 2020 (adjunto), entre la FDN (el Fiduciario) y el MINISTERIO DE HACIENDA

Y CRÉDITO PÚBLICO (el Fideicomitente), para la constitución y administración del patrimonio autónomo Fondo Nacional para el Desarrollo de la Infraestructura (FONDES).

En la cláusula 10 del contrato se establecieron como obligaciones específicas del FDN, las siguientes:

“B. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LA FDN

1. Obligaciones Relativas a las Actividades de Administración

a) Llevar la contabilidad separada respecto de los Bienes Fideicomitados y en general de los recursos que pertenezcan al FONDES, de conformidad con las metodologías de valoración que se definan en el Reglamento del FONDES, dentro de las cuales se podrán incluir los criterios utilizados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para contabilizar este tipo de activos. (...)”

De igual forma, en la cláusula 13 se definieron las siguientes obligaciones del fideicomitente:

“CLÁUSULA 13- OBLIGACIONES DEL FIDEICOMITENTE.

En desarrollo del objeto de este Contrato, el Fideicomitente se obliga a:

1. Transferir la totalidad de los recursos y activos disponibles en la Cuenta Especial FONDES a más tardar dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a: 1) la apertura de la cuenta bancaria por parte de la FDN, y 2) la aprobación de las garantías otorgadas por parte de la FDN de conformidad con el procedimiento establecido en el Parágrafo Segundo de la CLÁUSULA 27 del presente Contrato. Sin perjuicio de lo anterior: A) La transferencia únicamente se hará una vez se apruebe el Reglamento del FONDES y se cumplan los literales (i) y (ii) de la Fecha de Inicio de Ejecución del Contrato; y B) Los recursos y activos objeto de transferencia serán aquellos que resulten disponibles en la Cuenta Especial FONDES luego de aplicar las apropiaciones finalmente ejecutadas de las que trata el literal b) del artículo 3° del Decreto Legislativo 492 de 2020. No obstante lo anterior, el Fideicomitente únicamente estará obligado a transferir los Bonos Subordinados al FONDES una vez estos hayan sido sustituidos por los Bonos Híbridos”.

Por lo anterior, considerando que el FONDES fue constituido como un patrimonio autónomo, y en atención a la cláusula décima y decima tercera del Contrato de Fiducia Mercantil referido, se consulta lo siguiente:

a) ¿Qué registros contables deben elaborar las Entidades Contables Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Gestión General y Tesoro Nacional, con los recursos transferidos a la FDN en virtud del numeral 1 de la Cláusula 13 Obligaciones del Fideicomitente, teniendo en cuenta que dichos recursos estaban contabilizados en el Ministerio en la subcuenta 19.08.01-Recursos Entregados en Administración y en el Tesoro en la subcuenta 29.02.01-Recursos Recibidos en Administración?

b) ¿La Financiera de Desarrollo Nacional debe reportar a la Contaduría General de la Nación la información contable del Patrimonio Autónomo FONDES con un código de consolidación independiente? ¿En caso afirmativo, cuál es el número de ese código asignado al Patrimonio Autónomo FONDES?”

CONSIDERACIONES

El artículo 144 de la Ley 1753 de 2015, modificado por el artículo 56 de la Ley 1955, estableció:

“El Fondo Nacional para el Desarrollo de la Infraestructura (FONDES) será administrado por la Financiera de Desarrollo Nacional y/o la entidad que defina el Gobierno nacional, de conformidad con la reglamentación expedida para el efecto y en los términos del contrato que se suscriba.

El objeto del FONDES será la inversión y financiamiento de proyectos de infraestructura, así como la inversión en el capital social de empresas de servicios públicos mixtas u oficiales y su patrimonio estará constituido, entre otras, por las siguientes fuentes:

(...)

El Gobierno nacional reglamentará la administración y funcionamiento del FONDES, así como los demás asuntos necesarios para su financiamiento y el cabal cumplimiento de su objeto, sin perjuicio del cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 124 del Estatuto Orgánico del Presupuesto.” (Subrayados fuera del texto).

En ese sentido, los artículos 2.19.7 y 2.19.8 del Decreto 857 de 2016 por el cual se adiciona lo relacionado con el FONDES al Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público señalan:

“Artículo 2.19.7. Administrador del Fondes. La FDN será la entidad encargada de ejercer la administración y representación del Fondes, incluyendo las decisiones particulares de inversión de sus recursos que no le correspondan al Consejo de Administración, conforme a las condiciones y características generales fijadas en el Reglamento del Fondes. En consecuencia, la FDN actuará como vocero y administrador del Fondes, de conformidad con lo previsto en esta Parte, El Contrato y las demás normas aplicables.

La FDN llevará además la personería del patrimonio autónomo en todas las actuaciones procesales de carácter administrativo o jurisdiccional, que deban realizarse para proteger y defender los bienes que lo conforman, o para ejercer los derechos y acciones que le correspondan en desarrollo del contrato de administración.

Artículo 2.19.8. Contrato de Administración del Fondes. Para la administración de los recursos del Fondes, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público suscribirá con la FDN un contrato para la administración del patrimonio autónomo, (...)” (Subrayados fuera del texto).

En virtud de los anterior, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Financiera de Desarrollo Nacional (FDN) suscribieron el Contrato de Fiducia Mercantil N°6001-2020 del 24 de diciembre de 2020 con objeto de: “Constituir el patrimonio autónomo denominado Fondo Nacional para el Desarrollo de la Infraestructura – FONDES, así como definir las funciones de administración, vocería y representación del mismo por parte de la FDN, en cumplimiento de la normatividad vigente.”

Por su parte, la cláusula segunda del contrato de fiducia establece dentro del alcance del contrato que la FDN en su calidad de vocera y administradora del FONDES se encargará, entre otros, de “(…) (a) recibir y detentar la propiedad de los Bienes Fideicomitidos (incluyendo, entre otros, cualesquiera derechos de propiedad, uso o goce asociados a los Bienes Fideicomitidos)”.

Así mismo, la cláusula 13 del contrato establece como obligaciones del Fideicomitente: “Transferir la totalidad de los recursos y activos disponibles en la Cuenta Especial FONDES a más tardar dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a: 1) la apertura de la cuenta bancaria por parte de la FDN, y 2) la aprobación de las garantías otorgadas por parte de la FDN de conformidad con el procedimiento establecido en el Parágrafo Segundo de la CLÁUSULA 27 del presente Contrato” (Subrayado fuera del texto).

En lo relacionado con la regulación contable pública, el numeral 2 del artículo 2 de 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" señala que “El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por: (...) 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).

Adicionalmente, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 con la que 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 ingresos de transacciones sin contraprestación establece:

“1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido.

(...)

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” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a las transferencias, el numeral 1.3.1. Reconocimiento señala:

“(...) 12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

(...)

15. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.” (Subrayados fuera del texto).

Posteriormente, el numeral 1.3.2. Medición, en el párrafo 21, define que “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.” (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, el numeral 1.2 de la Resolución 386 de 2018, modificada por la Resolución 090 de 2020 (Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno) establece:

“Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar 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.

Si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

El numeral 2 del artículo 2 de 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", señaló que el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado, entre otros, 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.

Adicionalmente, el numeral 1.2 de la Resolución 386 de 2018, modificada por la Resolución 090 de 2020 (Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno) estableció que si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada.

Así las cosas, teniendo en cuenta que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público suscribió el Contrato de Fiducia Mercantil N°6001-2020 del 24 de diciembre de 2020 con el FDN en virtud de lo establecido en el artículo 144 de la Ley 1753 de 2015 modificado por el artículo 56 de la Ley 1955, así como los artículos 2.19.7 y 2.19.8 del Decreto 857 de 2016, este patrimonio autónomo se considerará una entidad contable pública independiente y aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado.

Para efectos de dar cumplimiento a lo anterior, la entidad deberá realizar la solicitud de código institucional ante la Subcontaduría de Consolidación de la Información de la CGN.

Ahora bien, en lo relacionado con el procedimiento contable para la transferencia de los recursos asignados a FONDES, se deberá observar lo siguiente:

1) Reconocimiento de la transferencia de recursos al FONDES

Con la formalización de la transferencia de recursos por parte del Ministerio al FONDES, el Ministerio 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.

Por su parte, FONDES, en aplicación del Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública asignado, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2) Traslado de los recursos a las cuentas de FONDES por parte del Tesoro Nacional

Cuando el Ministerio autorice el traslado de los recursos a las cuentas del FONDES, el Ministerio debitará la subcuenta la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará 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 que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Y a su vez, el FONDES debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20211100042571 DEL 11-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de un convenio interadministrativo suscrito entre la Agencia Nacional del Espectro y el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Doctora
SANDRA LILIANA MARTÍNEZ CASTILLO
Coordinador Grupo de Gestión Financiera
Agencia Nacional del Espectro (ANE)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400031372 el 7 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De la manera más respetuosa solicitamos su valiosa colaboración en el sentido de brindarnos su concepto y apoyo para definir, cuál debe ser el manejo contable que deben ser aplicados por la ANE y el Fondo Único TIC sobre los convenios interadministrativos suscritos entre las dos entidades, teniendo en cuenta lo siguiente:

La Ley 1341 de 2009 creó la Agencia Nacional del Espectro –ANE, a su vez, el artículo 2 del Decreto - Ley 4169 de 2011 modificó la naturaleza jurídica de la entidad como una Unidad Administrativa Especial del orden nacional, adscrita al MINTIC, con personería jurídica, autonomía técnica, administrativa, financiera y patrimonio propio, cuyo objeto es “brindar soporte técnico para la gestión, planeación y ejercicio de la vigilancia y control del espectro radioeléctrico.”

A su vez, señala que los recursos de la ANE están constituidos por:
(...)

5. Los recursos que el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones transfiera a la Agencia Nacional del Espectro para el desarrollo de las actividades relacionadas con el cumplimiento de sus funciones o proyectos que ella desarrolle, de conformidad con el presupuesto aprobado a la ANE en el Consejo Directivo, la proyección de recursos aprobados en el Marco de Gasto de Mediano Plazo sectorial y la aprobación del anteproyecto de presupuesto anual sectorial. La proyección de gastos de la ANE debe ser remitida al Fondo de TIC en los últimos quince (15) días hábiles de cada vigencia fiscal.” Subrayado fuera del texto.

Que adicionalmente, con la expedición de la Ley 1978 de 2019 se reasignó a la ANE la función de elaborar por solicitud del MinTIC los Cuadros de Características Técnicas de la Red (CCTR), junto con los estudios técnicos y documentos de soporte de las solicitudes presentadas al Ministerio por los concesionarios del servicio de Radiodifusión Sonora, así como realizar la vigilancia y control del cumplimiento de las normas sobre el despliegue de antenas.

Que dado lo anterior, el MinTIC/FONDO ÚNICO DE TIC y la ANE requieren aunar esfuerzos para adelantar las acciones necesarias para el efectivo desarrollo de la primera fase del nuevo modelo de gestión del espectro, mediante la implementación de las acciones requeridas en los macroprocesos de planeación y asignación, las cuales permitirán identificar las condiciones de compatibilidad en bandas adyacentes, así como también adelantar los estudios requeridos por el MinTIC a la ANE previos a los procesos de asignación del espectro radioeléctrico, y evaluar las condiciones para establecer la pertinencia de la adopción de la Radiodifusión Sonora Digital.

Dentro de este marco, se firmó el convenio interadministrativo nro.809 de 2021, con las siguientes especificaciones:

CLAUSULA PRIMERA. - OBJETO: Desarrollar la primera fase del nuevo modelo de gestión de espectro, mediante la implementación de las acciones requeridas en los macroprocesos de planeación y asignación, para identificar las condiciones de compatibilidad en bandas adyacentes y adelantar los estudios requeridos por el MinTIC a la ANE previos a los procesos de asignación del espectro radioeléctrico.

CLAUSULA QUINTA. - APORTES: En dinero y especie. Para los efectos legales y fiscales, el valor y aportes del Convenio Interadministrativo será la suma de hasta DOS MIL VEINTINUEVE MILLONES CIENTO DOCE MIL NOVENTA Y CINCO PESOS M/CTE (\$ 2.029.112.095), discriminados de la siguiente manera:

a. Aporte en dinero del MINTIC/FONDO ÚNICO DE TIC: MIL SETECIENTOS CUARENTA Y NUEVE MILLONES CIENTO DOCE MIL NOVENTA Y CINCO PESOS M/CTE (\$ 1.749.112.095).

b. Aporte en especie del ejecutor/cooperante: DOSCIENTOS OCHENTA MILLONES DE PESOS M/CTE (\$ 280.000.000).

PARÁGRAFO SEGUNDO: En caso de que a la finalización del convenio exista un saldo de los recursos aportados por el FONDO ÚNICO DE TIC sin ejecutar, la ANE reintegrará dicho saldo y los rendimientos financieros que no hayan sido reintegrados, descontando los gastos bancarios correspondientes.

CLAUSULA SEXTA. - FORMA DE DESEMBOLSO Y REQUISITOS E IMPUTACIÓN PRESUPUESTAL. Conforme a las condiciones del flujo de caja establecido para el cumplimiento del objeto del convenio, el FONDO ÚNICO DE TIC girará al ejecutor/cooperante el valor de su aporte al convenio, en la siguiente forma:

Un primer desembolso equivalente al 80% (\$1.399.289.676) del valor del aporte del FONDO ÚNICO DE TIC al convenio, el 27/04/2021(...)

Un segundo desembolso equivalente al 20% (\$349.822.419) del valor del aporte del FONDO ÚNICO DE TIC al convenio, el 15/10/2021 (...)

PARÁGRAFO PRIMERO. - Cada desembolso estará sujeto a disponibilidad de PAC y liquidez de parte de Tesorería del Fondo Único de TIC.

PARÁGRAFO SEGUNDO. - Para que proceda el segundo desembolso, será necesario acreditar la legalización de por lo menos el 80% de la totalidad de los recursos desembolsados previamente y contar con el visto bueno del Fondo Único de TIC.

PARÁGRAFO TERCERO. - No obstante, el 100% de los recursos deberán ser legalizados a 31 de diciembre de 2021, una vez cumplidas las metas establecidas en su totalidad.

(...)

Dado lo anterior, solicitamos apoyo y brindarnos concepto frente al proceso que debe aplicar la ANE y el Fondo Único TIC frente al registro contable de este convenio interadministrativo teniendo en cuenta que las opciones que entendemos debemos contemplar son: que apliquemos proceso de registro: 1. Como transferencias condicionadas, o 2. Como recursos recibidos en administración por parte de la ANE.”

CONSIDERACIONES

La Ley 1341 de 2009, por la cual se definen principios y conceptos sobre la sociedad de la información y la organización de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones –TIC–, se crea la Agencia Nacional del Espectro y se dictan otras disposiciones, indica en su artículo 25 que la Agencia Nacional del Espectro es “una Unidad Administrativa Especial del orden nacional, adscrita al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, sin personería jurídica, con autonomía técnica, administrativa y financiera” y cuyo objeto es “brindar el soporte técnico para la gestión y la planeación, la vigilancia y control del espectro radioeléctrico, en coordinación con las diferentes autoridades que tengan funciones o actividades relacionadas con el mismo”.

Asimismo, la Ley 4169 de 2011, por la cual se modifica la naturaleza jurídica de la Agencia Nacional del Espectro y se reasignan funciones entre ella y el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, indica en su artículo 6° que los recursos de la Agencia Nacional del Espectro están constituidos por, entre otras cosas, “los recursos que el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones transfiera a la Agencia Nacional del Espectro para el desarrollo de las actividades relacionadas con el cumplimiento de sus funciones o proyectos que ella desarrolle”.

Por su parte la Ley 1978 de 2019, por la cual se moderniza el sector de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC), se distribuyen competencias, se crea un regulador único y se dictan otras disposiciones, indica:

“Artículo 21. Modifíquese el artículo 34 de la Ley 1341 de 2009, el cual quedará así:

Artículo 34. Creación del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. El Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (FonTIC), se denominará Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, como una Unidad Administrativa Especial del orden nacional, dotado de

personería jurídica y patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. (...)

El objeto del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones es financiar los planes, programas y proyectos para facilitar prioritariamente el acceso universal y el servicio universal de todos los habitantes del territorio nacional a las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, garantizar el fortalecimiento de la televisión pública, la promoción de los contenidos multiplataforma de interés público y cultural, y la apropiación social y productiva de las TIC, así como apoyar las actividades del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y la Agencia Nacional del Espectro, y el mejoramiento de su capacidad administrativa, técnica y operativa para el cumplimiento de sus funciones. (...)

Artículo 22. Modifíquese el artículo 35 de la Ley 1341 de 2009, el cual quedará así:

Artículo 35. Funciones del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. El Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones tendrá las siguientes funciones:

(...) 8. Apoyar económicamente las actividades del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y de la Agencia Nacional de Espectro, en el mejoramiento de su capacidad administrativa, técnica y operativa para el cumplimiento de sus funciones.

(Subrayado fuera de texto)

Entre tanto, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 386 de 2018 en el Marco normativo para entidades de gobierno, modificada por la Resolución 090 de 2020, señala lo siguiente:

“Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. (...)

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...) 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la

subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...) Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...) 3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, la entidad que los controla 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, si los recursos administrados corresponden a bienes, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Convenio Interadministrativo No. 809 de 2021, suscrito entre el Fondo Único de Tecnologías de la Información y la Agencia Nacional del Espectro –ANE, indica lo siguiente:

“CLÁUSULA PRIMERA. - OBJETO. Desarrollar la primera fase del nuevo modelo de gestión de espectro, mediante la implementación de las acciones requeridas en los macroprocesos de planeación y asignación,

para identificar las condiciones de compatibilidad en bandas adyacentes y adelantar los estudios requeridos por el MinTIC a la ANE previos a los procesos de asignación del espectro radioeléctrico.

CLÁUSULA SEGUNDA. - COMPROMISOS GENERALES DEL EJECUTOR/COOPERANTE

(...) 2. Presentar informes de ejecución financiera acompañado con los soportes respectivos. La relación de los gastos efectuados con los recursos objeto del presente convenio deberá ser incluida en el respectivo informe, el cual deberá estar firmado por el Representante Legal y el Revisor Fiscal de la entidad.

3. Destinar los recursos aportados por el FONDO ÚNICO DE TIC/MINTIC, al desarrollo del objeto del convenio y dentro del término de ejecución de este.

4. Reintegrar al FONDO ÚNICO DE TIC/MINTIC, los recursos aportados por éste y no ejecutados a la terminación del convenio, junto con los rendimientos financieros si los hubiere, en la cuenta que para el efecto defina el Fondo.

5. Realizar ante el FONDO ÚNICO DE TIC/MINTIC, la legalización parcial y total de los recursos ejecutados en virtud del Convenio.

(...) CLÁUSULA CUARTA. - COMPROMISOS PARTICULARES DEL MINISTERIO / FONDO ÚNICO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES. En virtud del presente convenio el Fondo Único TIC se compromete a:

1. Aportar oportunamente los recursos establecidos como aporte para la realización del objeto del convenio.

(...) CLÁUSULA QUINTA. - APORTES DEL CONVENIO EN DINERO Y ESPECIE. Para los efectos legales y fiscales, el valor y aportes del Convenio Interadministrativo será la suma de hasta DOS MIL VEINTINUEVE MILLONES CIENTO DOCE MIL NOVENTA Y CINCO PESOS M/CTE (\$ 2.029.112.095), discriminados de la siguiente manera:

A. Aporte en dinero del MINTIC/FONDO ÚNICO DE TIC: MIL SETECIENTOS CUARENTA Y NUEVE MILLONES CIENTO DOCE MIL NOVENTA Y CINCO PESOS M/CTE (\$ 1.749.112.095).

B. Aporte en especie del ejecutor/cooperante: DOSCIENTOS OCHENTA MILLONES DE PESOS M/CTE (\$ 280.000.000).

(...) PARÁGRAFO SEGUNDO: En caso de que a la finalización del convenio exista un saldo de los recursos aportados por el FONDO ÚNICO DE TIC sin ejecutar, la ANE reintegrará dicho saldo y los rendimientos financieros que no hayan sido reintegrados, descontando los gastos bancarios correspondientes.

CLÁUSULA SEXTA. - FORMA DE DESEMBOLSO Y REQUISITOS E IMPUTACIÓN PRESUPUESTAL. Conforme a las condiciones del flujo de caja establecido para el cumplimiento del objeto del convenio, el FONDO ÚNICO DE TIC girará al ejecutor/cooperante el valor de su aporte al convenio, en la siguiente forma:

Un primer desembolso equivalente al 80% (\$1.399.289.676) del valor del aporte del FONDO ÚNICO DE TIC al convenio, el 27/04/2021, previa presentación y aprobación de: A. Acta de inicio suscrita por ambas partes, B. Aprobación por parte del Comité Operativo de los planes de trabajo del convenio establecido para el 2021 presentado por parte de la ANE, el cual debe tener una periodicidad mensual. C. Presentación de la cuenta de cobro. D. Certificación de cumplimiento expedida por los supervisores del convenio.

Un segundo desembolso equivalente al 20% (\$349.822.419) del valor del aporte del FONDO ÚNICO DE TIC al convenio, el 15/10/2021, previa presentación y aprobación de: A. Presentación de informe de avance de los estudios de convivencia para las bandas 2300 MHz y 600 MHz, B. Informe de avance de los errores evidenciados en la información de asignación que se encuentra registrada en el Sistema de Gestión de Espectro (SGE) para los servicios punto a punto y punto – multipunto, C. Presentación de informe de avance del estudio de radiodifusión digital, D. Presentación informe de actividades del proceso de contratación para la suscripción al licenciamiento del módulo de cobertura e interferencia para los servicios de trunking o convencional en las bandas VHF y UHF, E. Presentación informe de avance de los estudios de ingeniería de espectro desarrollados, F. Informe de la ANE con el avance técnico y financiero y las acciones desarrolladas en el convenio, G. Informe de legalización del 80 % de los recursos entregados en el primer desembolso, H. Actas de reunión del comité de coordinación; I. Presentación de la cuenta de cobro; J. Certificación de cumplimiento expedida por los supervisores del convenio.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal. En este sentido, para realizar el reconocimiento contable de un convenio interadministrativo, se debe tener en cuenta, entre otras cosas, el objeto contractual, el rol que cumple cada parte, el título por el cual la parte entrega los recursos y el título por el cual la otra parte recibe los recursos.

Asimismo, la naturaleza de la entrega de los recursos se debe evaluar atendiendo al tenor del contrato o convenio, esto es, si los entrega como una contraprestación por los servicios recibidos, si los entrega para que la otra entidad realice las gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad o si los entrega como transferencia o subvención.

Cuando se ha determinado que entre las partes no existen intereses contrapuestos, es decir, ambas buscan lograr objetivos comunes, lo cual en el fondo implica una distribución de actividades con el fin de desarrollar un objetivo común, dado que no se estipula una remuneración por tal hecho pues ninguna de las partes le brinda un servicio a la otra, corresponderá reconocer la entrega de recursos como recursos en administración.

De acuerdo con lo preceptuado 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, y modificado por la Resolución 090 de 2020, los recursos entregados en administración son aquellos bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

Así mismo, el Procedimiento especifica que el control de los recursos se determina sobre la capacidad que tiene la entidad 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.

Para este caso en particular, el objeto del Convenio Interadministrativo No. 809 de 2021, suscrito entre el Fondo Único de Tecnologías de la Información (Fondo Único de TIC) y la Agencia Nacional del Espectro (ANE),

es desarrollar la primera fase del nuevo modelo de gestión de espectro, mediante la implementación de las acciones requeridas en los macroprocesos de planeación y asignación, para identificar las condiciones de compatibilidad en bandas adyacentes y adelantar los estudios requeridos por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (MinTIC) a la ANE, previos a los procesos de asignación del espectro radioeléctrico, donde además el Fondo se compromete a aportar los recursos establecidos para la realización del objeto del convenio. Esto lleva a concluir que se cumple la definición de Recursos Entregados en Administración.

Adicionalmente, se observa que la ANE, no controla los recursos entregados por el Fondo, puesto que dentro de los compromisos señalados en la cláusula segunda del Convenio se encuentran, entre otras cosas, la presentación de informes de ejecución financiera acompañado con los soportes respectivos junto con una relación de los gastos efectuados con los recursos del Convenio; la destinación de los recursos aportados por el Fondo al desarrollo del objeto del convenio y dentro del término de ejecución de este; el reintegro al Fondo de los recursos aportados por éste y no ejecutados a la terminación del convenio, junto con los rendimientos financieros si los hubiere; y la legalización parcial y total de los recursos ejecutados en virtud del Convenio ante el Fondo.

Teniendo en cuenta lo anterior, las entidades deberán aplicar el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, de la siguiente manera:

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, es decir el Fondo Único de TIC, 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, es decir la ANE, 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 ANE informe sobre la gestión realizada con los mismos, el Fondo 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 ANE debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, en caso de que a la finalización del convenio exista un saldo de los recursos aportados por el Fondo sin ejecutar, la ANE reintegrará dicho saldo. Esta restitución de los recursos contablemente implica, para el Fondo, en débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN; y para la ANE un débito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20211100046561 DEL 21-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros ingresos
	SUBTEMAS	Reconocimiento, por parte de la Unidad de Restitución de Tierras, de los ingresos obtenidos por el patrimonio autónomo Fondo de la Unidad mediante la venta de productos agrícolas derivados de proyectos productivos en los terrenos entregados en administración.

Doctora
ISOLIA LOZANO CASTRO
Coordinadora
Grupo de Gestión Económica y Financiera
U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211400031002 el 5 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

*“De manera atenta, la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas – URT, identificada con NIT No. 900.498.879-9, según Posición de Catálogo Institucional (PCI) 17-16-00 se permite elevar la siguiente solicitud:
(...)”*

La entidad ha venido aplicando el Catálogo de Clasificación Presupuestal en el marco de la Resolución 042 de 2019 “Por la cual se establece el Catálogo de Clasificación Presupuestal y se dictan otras disposiciones para su administración”.

Ahora bien, como lo establece el numeral 6 del artículo 113 de la Ley 1448 de 2011, la Unidad percibe ingresos y rendimientos producto de la administración de los recursos y bienes del fondo, esto con ocasión a la comercialización de la venta de los proyectos productivos, los cuales se han clasificado presupuestalmente de la siguiente forma:

Código	Rubro	Descripción (*)	Asociado a la PCI
1-0-00-1-02-5-01-00-1-4	SEMILLAS Y FRUTOS OLEAGINOSOS	Proyecto productivo de Palma de Cera	Se encuentra Habilitado

**Pueden presentarse otros proyectos productos por concepto de (Peces, apicultura, palma de cera, criadero de babillas, entre otros)*

Así mismo, el rubro anterior en la actualidad se encuentra parametrizado contablemente en la cuenta del ingreso 42.10.40.001 – VENTA DE BIENES – BIENES COMERCIALIZADOS – PRODUCTOS AGROPECUARIOS DE SILVICULTURA, AVICULTURA, PESCA; sin embargo, como bien se establece en la Ley 1448 de 2011, la Unidad NO está facultada para realizar la venta de ningún bien o servicio; es decir, no genera ingresos por estos conceptos.

Por consiguiente, se hace necesario elevar la consulta toda vez que con la parametrización contable que tiene el rubro mencionado y según lo establecido por la DIAN en el artículo 615 del Estatuto Tributario donde se menciona que “para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”, la Unidad estaría obligada a facturar electrónicamente.

Así mismo, con el fin de que la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas pueda realizar el correcto reconocimiento de los ingresos que recibe de los proyectos productivos, como resultado de las actividades propias para la restitución de tierras, se han registrado las siguientes operaciones originadas por los ingresos anteriormente expuestos:

A. A través del contrato de administración de recursos con el patrimonio autónomo, la Unidad ha venido registrando ingresos que la Fiducia reporta en sus informes de ejecución y de gestión, que entrega mensualmente a la Unidad, los cuales corresponden a productos obtenidos en los proyectos productivos, realizados en beneficio de las víctimas de la restitución de tierras, los cuales son consignados por la fiducia directamente a la Dirección del Tesoro Nacional, pero que mediante documento por clasificar la Unidad debe realizar la imputación a de dichos documentos, afectando una cuenta de ingresos.

B. Se requiere determinar el código de clasificación de ingresos que no afecte la cuenta 4.2.10. venta de bienes, Bienes Comercializados, y que cuando se imputen los documentos por clasificar, afecten la cuenta de ingresos correcta, de manera automática, sin que ello implique realizar ajustes de reclasificaciones mediante comprobantes manuales. Esto con el fin de que los Estados Financieros reflejen correctamente la información económica y financiera de la Entidad.

En este sentido, es necesario que la Contaduría General de la Nación a través de la Subcontaduría de Investigación y Normas, nos conceptúa cual es la posición del catálogo que se ajusta al hecho económico, evitando así una incorrecta clasificación contable. De igual forma, es importante mencionar que en el transcurso de la vigencia de la ley se podrán presentar otros ingresos por proyectos productivos a los que actualmente se vienen ejecutando, de ante mano agradecemos su acostumbrada gestión.”

Asimismo, mediante correo electrónico del 21 de mayo de 2021, se confirma que el Fondo de la Unidad de Restitución de Tierras se constituyó mediante Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo.

CONSIDERACIONES

Los artículos 111 y 112 de la Ley 1448 de 2011, mediante la cual se dictan medidas de atención, asistencia y reparación integral a las víctimas del conflicto armado interno y se dictan otras disposiciones, definen:

“ARTÍCULO 111. DEL FONDO DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE GESTIÓN DE RESTITUCIÓN DE TIERRAS DESPOJADAS. Créase el Fondo de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas como un fondo sin personería jurídica, adscrito a la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas. El Fondo tendrá como objetivo principal servir de instrumento financiero para la restitución de tierras de los despojados y el pago de compensaciones.

ARTÍCULO 112. ADMINISTRACIÓN DEL FONDO. Los recursos del Fondo se administrarán a través de una fiducia comercial de administración, contratada con una o más sociedades fiduciarias, cuyo constituyente y beneficiario será la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas. La administración de los recursos del Fondo estará sometida al régimen de la sociedad fiduciaria administradora del Fondo. El Gobierno reglamentará la materia.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4.3. Corrección de errores, del Capítulo VI. Normas sobre la presentación de estados financieros y revelaciones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución N°218 de 2020, establece:

“21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, actualizado mediante la Resolución N° 090 de 2020, establece:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar 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.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar 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.

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

(...)

1.2.1.3. 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 o la

subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, 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, la entidad 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 o la subcuenta 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 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 o la subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. 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 que corresponda de la cuenta 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.

(...)

1.2.3. Comisiones

Las comisiones que asuma directamente la entidad se registrarán debitando la subcuenta 580239-Derechos en fideicomiso de la cuenta 5802-COMISIONES o la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Con el pago, se debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta que el Fondo de la Unidad Administrativa Especial de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas es un Patrimonio autónomo constituido mediante contrato de Fiducia Mercantil, la U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas deberá aplicar lo establecido en la Resolución 090 de 2020 por medio de la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, específicamente, lo señalado en el numeral 1.2 Fiducia Mercantil.

De acuerdo con lo mencionado, la U.A.E. de Gestión de Restitución de Tierras Despojadas 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, para lo cual atenderá al siguiente tratamiento contable:

La Unidad debió reconocer los recursos entregados al patrimonio autónomo en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, de conformidad con el procedimiento de Recursos entregados en administración. Estos derechos se deben actualizar periódicamente, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. Por lo tanto, la Unidad evaluará en cuál de los siguientes escenarios se encuentra:

A. Si se obtienen mayores valores respecto a los derechos en fideicomiso, la Unidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y acreditará la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, previa reversión del gasto reconocido, si existe, por las pérdidas relacionadas con este patrimonio autónomo.

En caso de que el aumento en el derecho en fideicomiso esté asociado a reintegros o restituciones, al patrimonio autónomo, de activos no monetarios que fueron reconocidos como gasto por transferencias, subvenciones o gasto público social, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, hasta por el valor acumulado en estos gastos relacionados con este patrimonio autónomo previamente reconocidos en el mismo periodo contable; la diferencia que surja entre los dos anteriores se acreditará la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

B. Si se obtienen menores valores respecto a los derechos en fideicomiso, 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.

En caso de que 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 que corresponda de la cuenta 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.

Asimismo, las comisiones que asuma directamente la Unidad se registrarán debitando la subcuenta 580239-Derechos en fideicomiso, de la cuenta 5802-COMISIONES, y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Con el pago, la Unidad debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si la Unidad no ha realizado el reconocimiento de los derechos fiduciarios de conformidad con lo anteriormente concluido y ha incorporado en su contabilidad línea a línea los conceptos que reporta la fiducia, deberá reversar dichos saldos, y en aplicación a lo dispuesto en la Norma sobre políticas contables, cambios

en las estimaciones contables y corrección de errores, en especial lo relacionado con la corrección del error en el periodo actual, de resultar material el error aplicará la reexpresión de saldos comparativos para la presentación de los estados financieros del año 2021.

Ahora bien, la obligación de reconocer los ingresos por la venta de productos agrícolas recae sobre la sociedad fiduciaria, que administra el patrimonio autónomo, y es esta sociedad fiduciaria la que debe adelantar el proceso contable observando lo pactado en los respectivos contratos de fiducia mercantil; donde el fideicomitente, quien es el que conserva el control del recurso entregado en fiducia mercantil y el que debe incorporar a su sistema contable los hechos económicos ocurridos en la administración de dicho recurso, propenderá por garantizar la uniformidad de políticas contables del patrimonio autónomo con las de él mismo.

CONCEPTO No. 20211100047631 DEL 21-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Ingresos Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos recibidos en el Sistema General de Regalías por la liquidación del Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera.

Doctora
MARÍA ANGÉLICA FERNÁNDEZ MAHECHA
Asesora – Subdirección de operaciones
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010031722 el 11 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Atentamente se solicita el procedimiento contable para el registro de los recursos del FAEP para la contabilidad del Sistema General de Regalías y de las entidades beneficiarias de estos recursos. A continuación (Sic) se detalla dicha operación.

RECURSOS FAEP

La Ley 2056 de 2020 en su artículo 203 estableció:

Artículo 203. Liquidación Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera.

Para efectos de la liquidación de los derechos y obligaciones del Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera, el Banco de la República trasladará a la cuenta única del Sistema General de Regalías que administra la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público los recursos remanentes del Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera y la reserva de liquidez de que trata el parágrafo del artículo 143 de la Ley 2008 de 2019, en dólares del Estados Unidos de América. Estos se liquidarán a la TRM vigente a la fecha del traslado respectivo. Los recursos que corresponden a las entidades territoriales ahorradoras en el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera que no hayan sido distribuidos a las cuentas únicas autorizadas para la recepción de regalías y compensaciones de las entidades territoriales, se distribuirán con disponibilidad inicial de las asignaciones directas del Sistema General de Regalías de la siguiente vigencia presupuestal.

Dicho traslado se efectuará dentro de los tres (3) meses siguientes a la entrada en vigencia de esta Ley.

Una vez surtida la entrega de los recursos y terminados los contratos celebrados por el Banco de la República en su calidad de administrador del Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera, se entenderá liquidado este Fondo y se procederá a dar por terminado el contrato interadministrativo para su administración celebrado entre la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Minas y Energía y el Banco de la República.

Los derechos y obligaciones tales como los derivados de las acciones de clase del Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera serán asumidos por el Fideicomiso FAE y administrados por el Banco de la República en su calidad de administrador del mismo para que sean distribuidos a las entidades territoriales que eran partícipes del Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera al momento de su liquidación, de acuerdo con las normas de desahorro aplicables al Fideicomiso FAE.

En cumplimiento de lo anterior, el 28 de enero de 2021, el Banco de la República efectuó transferencia a la Cuenta única del Sistema General de Regalías por valor de USD 56.063,59, equivalentes a “203.898.231,11 una vez realizado el procedimiento de monetización. El Banco de la República, remito (Sic) el siguiente listado de partícipes (Sic) sobre los recursos transferidos:

(...)

Estos recursos en pesos se manejarán de forma independiente hasta cuando se realice la respectiva incorporación presupuestal con los rendimientos que se generen en la Cuenta única del Sistema, el Departamento Nacional de Planeación registrara (Sic) una Instrucción de Abono a Cuenta – AC en el Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías – SPGR dentro de los diez (10) días siguientes a la incorporación presupuestal, para que se active el uso de los recursos a las entidades territoriales beneficiarias.

Actualmente (Sic) en la contabilidad de (Sic) Sistema General de Regalías dicho valor, se encuentra registrado en la cuenta 240720 Recaudos por clasificar.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 167 de 2020, define:

“6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocen 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 un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocer un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o

beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor." (Subrayado fuera de texto)

Así pues, el numeral 2.5. Baja en cuentas, del numeral 2. Cuentas por cobrar, del Capítulo I. ACTIVOS, de las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos del Marco Normativo para entidades de gobierno, actualizadas por la Resolución 218 de 2020, establece:

"10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, así: "Representa el valor de los recursos en efectivo y equivalentes al efectivo disponibles en la Cuenta Única del Sistema General de Regalías (SGR). Esta cuenta será utilizada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) en la contabilidad del Sistema General de Regalías (SGR)". Además, establece que se debita por el valor de los recursos recaudados.

Asimismo, el referido Catálogo describe la cuenta 1332-FONDO DE AHORRO Y ESTABILIZACIÓN PETROLERA, así: "Representa el valor de los recursos de propiedad de los Departamentos y los Municipios que se encuentran en el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera administrado por el Banco de la República y cuya utilización está restringida hasta cuando se generen los desahorros autorizados.". Además, establece que se acredita, entre otros, por el valor de la cancelación del fondo.

Adicionalmente, siguiendo el mismo Catálogo, se describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, así: "Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades

públicas, entidades privadas o personas naturales. La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.”. Además, establece que se acredita por el valor de los recursos recaudados en efectivo que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

Además, el Catálogo mencionado describe la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, así: “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”. Y establece que se acredita por el valor causado por los diferentes conceptos.

El procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adjunto a la Resolución 191 de 2020, establece:

“2. DISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DE REGALÍAS

Los recursos de regalías se distribuyen mediante una Instrucción de Abono en Cuenta (IAC). En esta distribución, se pueden presentar regalías distribuidas con elementos identificados o regalías distribuidas con elementos por identificar. Las primeras son aquellas en las que es posible identificar, en el momento de la distribución, los siguientes elementos: i) la entidad beneficiaria de la regalía, el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos de regalías; ii) el concepto de la distribución o iii) el valor a distribuir. Las segundas son aquellas en las que no es posible identificar, en el momento de la distribución, uno o más de los elementos señalados anteriormente.

2.1. Regalías distribuidas con elementos identificados

Con la distribución, mediante IAC, de los recursos de regalías destinados para proyectos de inversión o para gastos del SGR, cuyos elementos se identifican en el momento de la distribución, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la entidad beneficiaria de la regalía, el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos de regalías debitará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS. (...)

Posteriormente, si la entidad beneficiaria de la regalía, el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos de regalías redistribuye, a otra entidad, recursos para financiar proyectos de inversión o para gastos del SGR, se aplicará lo señalado en los numerales 3.1. o 3.2. de este Procedimiento, respectivamente.

Por el contrario, si la entidad beneficiaria de la regalía no redistribuye, a otra entidad, recursos de regalías para financiar proyectos de inversión, se aplicará lo señalado en los numerales 4.1. o 4.2. de este Procedimiento. Así mismo, si el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos para gastos del SGR no los redistribuye a otra entidad, se aplicará lo señalado en el numeral 6.1. de este Procedimiento.

2.2. Regalías distribuidas con elementos por identificar

Con la distribución, mediante IAC, de recursos de regalías con elementos por identificar (como es el caso de las asignaciones directas, el Fondo de Ahorro y Estabilización, las asignaciones para la inversión regional para compensar asignaciones directas, los proyectos de inversión que se aprueben mediante bolsas concursables y algunos gastos del SGR), el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 991534-Regalías distribuidas con elementos por identificar de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9370-REGALÍAS DISTRIBUIDAS CON ELEMENTOS POR IDENTIFICAR.

La identificación de los elementos de las regalías distribuidas se registra contablemente considerando si estas se destinan i) para proyectos de inversión que no se aprueban mediante bolsas concursables o para gastos del SGR o ii) para proyectos de inversión que se aprueban mediante bolsas concursables.

2.2.1. Identificación de los elementos de las regalías distribuidas para proyectos de inversión que no se aprueban mediante bolsas concursables o para gastos del SGR

Con base en la información en la que se identifiquen los elementos de las regalías distribuidas para proyectos de inversión que no se aprueban mediante bolsas concursables o para gastos del SGR, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Adicionalmente, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9370-REGALÍAS DISTRIBUIDAS CON ELEMENTOS POR IDENTIFICAR y acreditará la subcuenta 991534-Regalías distribuidas con elementos por identificar de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por su parte, la entidad beneficiaria de la regalía, el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos de regalías debitará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

(...)

Posteriormente, si la entidad beneficiaria de la regalía, el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos de regalías redistribuye, a otra entidad, recursos para financiar proyectos de inversión o para gastos del SGR, se aplicará lo señalado en los numerales 3.1. o 3.2. de este Procedimiento, respectivamente.

Por el contrario, si la entidad beneficiaria de la regalía no redistribuye, a otra entidad, recursos de regalías para financiar proyectos de inversión, se aplicará lo señalado en los numerales 4.1. o 4.2. de este Procedimiento. Así mismo, si el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos para gastos del SGR no los redistribuye a otra entidad, se aplicará lo señalado en el numeral 6.1. de este Procedimiento.

2.2.2. Identificación de los elementos de las regalías distribuidas para proyectos de inversión que se aprueban mediante bolsas concursables

Con base el acto administrativo con el que se aprueba el proyecto de inversión y en el que se identifica la entidad beneficiaria de la regalía junto con la entidad ejecutora del proyecto de inversión, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Adicionalmente, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9370-REGALÍAS DISTRIBUIDAS CON ELEMENTOS POR IDENTIFICAR y acreditará la subcuenta 991534-Regalías distribuidas con elementos por identificar de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Por su parte, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Posteriormente, con la expedición, por parte de la entidad ejecutora del proyecto, del acto administrativo que ordene la apertura del proceso de selección o que decrete el gasto con cargo a los recursos asignados, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

En caso de que no se expida el acto administrativo dentro de los términos establecidos legalmente, 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 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Ahora bien, si la entidad beneficiaria de la regalía redistribuye a otra entidad recursos de regalías para financiar proyectos de inversión, se aplicará lo señalado en el numeral 3.1. de este Procedimiento; si no los redistribuye, se aplicará lo señalado en los numerales 4.1. o 4.2. de este Procedimiento.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

1. Para el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), en la contabilidad del Sistema General de Regalías (SGR):

El Ministerio debe reconocer los recursos recibidos en virtud del artículo 203 de la Ley 2056 de 2020, en la contabilidad del SGR, mediante un débito en la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías, de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y un crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Una vez el Departamento Nacional de Planeación expida la IAC en donde se identifican los beneficiarios de las regalías, el MHCP en la contabilidad del SGR debitará la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y acreditará la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, identificando a nivel de auxiliar el origen de los recursos por la liquidación del FAEP.

Teniendo en cuenta que el Ministerio debe gestionar estos recursos como regalías del SGR, conforme lo establece el artículo 203 de la Ley 2056 de 2020 y el tratamiento contable descrito en el numeral 2 del Procedimiento para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías, el MHCP en la contabilidad del SGR, con posterioridad al reconocimiento definido en los párrafos anteriores, debe atender los siguientes registros, según corresponda:

A. Si las regalías distribuidas tienen elementos identificados, entonces con la distribución mediante IAC el MHCP debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Posteriormente, si la entidad beneficiaria de la regalía, el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos de regalías redistribuye, a otra entidad, recursos para financiar proyectos de inversión o para gastos del SGR, se aplicará lo señalado en los numerales 3.1. o 3.2. del Procedimiento mencionado.

Si la entidad beneficiaria de la regalía recibe los recursos para proyectos de inversión, aplicará lo señalado en los numerales 4.1. o 4.2. del Procedimiento mencionado. Así mismo, si el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos para gastos del SGR no los redistribuye a otra entidad, se aplicará lo señalado en el numeral 6.1. del Procedimiento mencionado.

B. Si las regalías distribuidas tienen elementos por identificar, con la distribución mediante IAC, el MHCP en la contabilidad del SGR debitará la subcuenta 991534-Regalías distribuidas con elementos por identificar, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9370-REGALÍAS DISTRIBUIDAS CON ELEMENTOS POR IDENTIFICAR. Con posterioridad, el Ministerio evaluará en cuál de los siguientes dos casos se encuentra:

i) Si con la identificación de los elementos de las regalías distribuidas se establece que corresponden a proyectos de inversión que no se aprueban mediante bolsas concursables o para gastos del SGR, el MHCP debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Adicionalmente, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9370-REGALÍAS DISTRIBUIDAS CON ELEMENTOS POR IDENTIFICAR y acreditará la subcuenta 991534-Regalías distribuidas con elementos por identificar, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Posteriormente, si la entidad beneficiaria de la regalía, el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos de regalías redistribuye, a otra entidad, recursos para financiar proyectos de inversión o para gastos del SGR, se aplicará lo señalado en los numerales 3.1. o 3.2. del Procedimiento citado, respectivamente.

Por el contrario, si la entidad beneficiaria de la regalía no redistribuye, a otra entidad, recursos de regalías para financiar proyectos de inversión, se aplicará lo señalado en los numerales 4.1. o 4.2. del Procedimiento

citado. Así mismo, si el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos para gastos del SGR no los redistribuye a otra entidad, se aplicará lo señalado en el numeral 6.1. del Procedimiento citado.

ii) Si con la identificación de los elementos de las regalías distribuidas se establece que corresponden a proyectos de inversión que se aprueban mediante bolsas concursables, el MHCP debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, y acreditará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Adicionalmente, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9370-REGALÍAS DISTRIBUIDAS CON ELEMENTOS POR IDENTIFICAR y acreditará la subcuenta 991534-Regalías distribuidas con elementos por identificar, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Posteriormente, con la expedición, por parte de la entidad ejecutora del proyecto, del acto administrativo que ordene la apertura del proceso de selección o que decrete el gasto con cargo a los recursos asignados, el MHCP debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. En caso de que no se expida el acto administrativo dentro de los términos establecidos legalmente, el MHCP debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Ahora bien, si la entidad beneficiaria de la regalía redistribuye a otra entidad recursos de regalías para financiar proyectos de inversión, se aplicará lo señalado en el numeral 3.1. del referido Procedimiento; si no los redistribuye, se aplicará lo señalado en los numerales 4.1. o 4.2. del mismo Procedimiento.

2. Para las entidades que tenían reconocido derechos por concepto de remanentes del Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera (FAEP) y la reserva de liquidez de que trata el parágrafo del artículo 143 de la Ley 2008 de 2019, objeto de la consulta:

Con base en el Marco Conceptual, un activo es todo aquel recurso controlado por la entidad, que resulte de un evento pasado y del cual se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. En este sentido, los derechos inicialmente reconocidos por las entidades, con ocasión de su participación en el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera, a partir de la entrada en vigor de la Ley 2056 de 2020, no cumplen los criterios para continuar siendo reconocidos como activo, dado que tales entidades ya no controlan estos recursos.

Asimismo, conforme lo define la Norma sobre cuentas por cobrar, se dará de baja en cuentas a aquellas cuentas por cobrar cuyos derechos se hayan extinguido, transferido o sobre los que la entidad renuncie. Por lo tanto, las entidades que tienen reconocidos los derechos relacionados con el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera deben proceder a la baja en cuentas de la cuenta por cobrar relacionada.

Para tal efecto, las entidades que tenían reconocidos estos derechos relacionados con el FAEP debitarán la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar, de la cuenta 5804-FINANCIEROS, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1332-FONDO DE AHORRO Y ESTABILIZACIÓN PETROLERA.

CONCEPTO No. 20211100051271 DEL 25-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Gastos de administración y operación Gastos de ventas Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Amortización de la papelería adquirida para ser consumida por un periodo contable, y de los seguros cancelados de forma anticipada

Doctora
CLAUDIA PATRICIA MENESES MEDINA

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400032412 el 14 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. ¿Se debe amortizar los pagos realizados en un único pago de contado por concepto de seguros cualquiera que sea su denominación?

2. ¿Se debe amortizar los pagos realizados en un único pago contado por concepto de papelería adquirida para el consumo del año?

a) Lo anterior para un Organismo de Control con un presupuesto que depende de las transferencias de una administración central.

b) Organismo de Control que por su actividad misional no presenta ni déficit ni excedentes de ninguna índole.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en los numerales 4 y 5 lo siguiente:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.” (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante Resolución N°193 de 2016, indica en los numerales 2.1.2 Políticas de operación y 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, lo siguiente:

“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 Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 218 de 2020, establece en el numeral 9.1 lo siguiente:

“9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) comercializarse en el curso normal de la operación o b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas así:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en el referido CGC se describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO como “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”, la cuenta 5111-GENERALES como “...el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad” y la cuenta 5211-GENERALES como “...el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de ventas de las entidades”. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, 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.

Así las cosas, desde la perspectiva contable se procede a dar respuesta a su consulta, en los siguientes términos:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno incorpora la característica cualitativa fundamental de Relevancia, la cual establece que la información es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, siempre que esta sea material y tenga valor predictivo, confirmatorio, o ambos. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios, siendo un aspecto específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas contables.

Por lo tanto, en función de la cuantía o naturaleza, dentro de la política de materialidad, la entidad podrá determinar para ciertos activos que no son materiales, la posibilidad de cargar el costo total de adquisición al resultado del periodo o amortizarlos dentro del mismo año, en concordancia con las particularidades de la entidad, sin perjuicio de las medidas necesarias para garantizar la preservación del patrimonio público y de las revelaciones pertinentes en las notas a los estados financieros.

En ese sentido, será la entidad pública la encargada de aplicar juicios profesionales para abordar de manera integral la definición de activo y lo definido en la política contable de materialidad, a fin de registrar los seguros como activo por concepto de bienes y servicios pagados por anticipado, el cual se amortizará a lo largo del contrato, o afectar directamente el gasto en el resultado del periodo.

Por lo anterior, si la entidad opta por reconocer los seguros como un activo, el pago total por la adquisición de seguros se considerará un pago por bienes y servicios pagados por anticipado que se deberá reconocer atendiendo el principio de Devengo, mediante un débito en la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta contable 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Estos pagos se amortizarán durante el periodo en que se reciban los servicios, mediante un débito en las subcuentas 511125-Seguros generales o 521123-Seguros generales, de las cuentas 5111-GENERALES o 5211-GENERALES, según sea imputable a gastos de administración o de operación, y un crédito en la subcuenta 190501-Seguros de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, si la entidad decide registrar los seguros en el resultado del periodo, de conformidad con su política contable de materialidad, el pago total por la adquisición de seguros deberá afectar las subcuentas 511125-Seguros generales o 521123-Seguros generales de las cuentas 5111-GENERALES o 5211-GENERALES, según sea imputable a gastos de administración o de operación.

Por otra parte, frente a la adquisición de papelería necesaria para llevar a cabo la prestación de servicios misionales de la entidad, distinta de la consumida en las actividades administrativas y complementarias, le corresponderá a la entidad aplicar juicios profesionales para abordar de manera integral la definición de activo y definir si por su materialidad, ya sea por su cuantía y/o naturaleza, es procedente su reconocimiento como activo.

Así las cosas, si la entidad opta por reconocer como activo los desembolsos incurridos para la adquisición de

papelería que será consumida en la prestación de servicios misionales de la entidad, diferente de la consumida en las actividades administrativas y complementarias, deberá afectar la subcuenta 151490-Otros materiales y suministros de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS. Con posterioridad, el inventario se actualizará conforme a la Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Entre tanto, si la entidad opta por reconocer la papelería que será consumida en la prestación de servicios misionales de la entidad como gasto en el resultado del periodo, toda vez que abordando de manera integral la definición de activo y lo definido en la política contable de materialidad, no procede el reconocimiento como activo, deberá efectuar los registros en la subcuenta correspondiente de las cuentas 5111-GENERALES o 5211-GENERALES, según sea imputable a gastos de administración o de operación. Así mismo, registrará en estas cuentas los desembolsos incurridos en la adquisición de papelería que será consumida en las actividades administrativas y complementarias.

Lo anterior, sin perjuicio de establecer una política operativa para implementar mecanismos de control que considere pertinentes para la gestión, administración y preservación de estos bienes al interior de la entidad.

CONCEPTO No. 20211100051401 DEL 28-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos desembolsados para los programas virtuales de capacitación desarrollados por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado.

Doctora
MARÍA MARGARITA BORDA FONSECA
Coordinadora del Grupo de Gestión Financiera
Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010032572 el 14 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente, nos permitimos formularle una consulta tendiente a establecer la manera como la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado debe llevar registro contable de la Comunidad Jurídica del Conocimiento (CJC).

1. Descripción

La CJC es una herramienta de gestión del conocimiento desarrollada por la ANDJE con el objetivo de conectar y entrenar a los actores del ciclo de la defensa jurídica para mejorar los estándares de calidad en la defensa de los intereses del Estado.

A través de esta herramienta la Agencia ofrece los siguientes servicios gratuitos a los servidores y colaboradores de las entidades públicas del orden nacional y del nivel territorial (alcaldías, gobernaciones y entes descentralizados):

Cursos virtuales

Diplomados en defensa jurídica del Estado

Seminarios web y conferencias con expertos jurídicos

Acceso a los estudios, lineamientos y recomendaciones expedidas por la entidad en la materia.

Banco de buenas prácticas

En ese orden de ideas, se trata de contenidos de carácter virtual que la Agencia utiliza para la prestación de uno los servicios medulares, como lo es el suministro de contenidos especializados a los abogados de las entidades públicas, la estructuración de los diplomados en defensa jurídica del Estado y otras modalidades de oferta formativa.

En otras palabras, la importancia medular de los cursos radica en que se trata de contenidos que garantizan el cumplimiento de una de las funciones básicas de la Agencia, como es la de velar por la actualización de quienes intervienen en la defensa jurídica del Estado.

Su vida útil promedio es de aproximadamente tres años, aunque dicha vida útil puede variar dado que algunos cursos conservan su vigencia durante períodos mayores, pero otros pierden vigencia por cambios normativos o por el advenimiento de nueva (Sic) problemáticas.

Los últimos cursos que la ANDJE ha desarrollado tienen módulos independientes con lo cual se busca facilitar su actualización mediante la remoción y remplazo de los componentes que han perdido vigencia.

El despliegue de estos servicios se realiza a través de las siguientes herramientas tecnológicas:

ÍTEM	DETALLE
Plataformas Open Source:	
CMS Wordpress (Página web CJC)	https://conocimientojuridico.defensajuridica.gov.co/
Plugins activos instalados CMS Wordpress	33
Visitas mensual promedio Comunidad Jurídica	103.486
Total usuarios	16.121
LMS Moodle (aula virtual)	https://conocimientojuridico.defensajuridica.gov.co/aula/
Total cursos disponibles	23
Visitas mensual promedio aula virtual	370.967
Total certificados emitidos	19.724
Servidor Base de datos CJC	10 Núcleos
	18 GB Memoria
	170 GB Disco Duro
Servidor de Aplicación CJC	8 Núcleos
	16 GB Memoria
	170 GB Disco Duro
	Base de datos Maria DB

Servicios con licencia paga	
Plataforma StreamYard: servicio de streaming para seminarios web y conferencias del programa de entrenamiento en defensa jurídica	25 USD mensual
YouTube Premium	17.900 COP mensual
Pengi bot Keos- licencia chat bot	14.400.000 COP semestre
Usuarios chatbot mensual – promedio	1.663
Interacciones chatbot 2021	10.550

2. Consulta

Dada la anterior descripción, me permito preguntar en relación con los cursos virtuales que integran la CJC:

- 1. ¿Teniendo en cuenta la importancia medular que representan los cursos para la agencia y en particular para la defensa jurídica del estado como una de las funciones fundamentales de la Agencia, pueden tener dichos cursos la calidad de ser activos intangibles?*
- 2. En tal caso, ¿cuál es el valor inicial por el que se les debe registrar? ¿Por su valor en libros?*
- 3. ¿Cómo se debe realizar su amortización? ¿Es válido hacerlo de manera lineal de manera que se divida su valor en libros por tres y se amortice un tercio de su valor cada año?*
- 4. ¿Cómo se registran las actualizaciones de los cursos tendientes a extender su vigencia y su vida útil?”*

CONSIDERACIONES

El numeral 1. Caracterización de las entidades de gobierno, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante Resolución 167 de 2020, define:

“2. Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Estos bienes y servicios incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa.

3. Con independencia de que las entidades de gobierno tengan o no personería jurídica, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan se realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado. Por ello, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directa o indirectamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o de donaciones privadas o de organismos internacionales. Además, la naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso están vinculados estrictamente a un presupuesto público, lo que implica que la capacidad de toma de decisiones está delimitada, puesto que existe un carácter vinculante y restrictivo de la norma respecto al uso o destinación de los recursos y al límite de gastos autorizado.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante Resolución 167 de 2020, define:

“75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad

76. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

77. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan las definiciones de pasivo y gasto y la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

78. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana presentando, en las notas a los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la presentación en las notas a los estados financieros puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. Dicha presentación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la presentación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera de la entidad.

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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.

80. Cuando no exista probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocer 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)

El numeral 15. Activos intangibles del Capítulo I. ACTIVOS, de las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 218 de 2020, establece:

“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 12 meses.

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, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

5. La entidad no reconocerá activos intangibles generados internamente, excepto cuando estos sean producto de una fase de desarrollo. En consecuencia, para esta clase de activos intangibles, la entidad identificará qué desembolsos hacen parte de la fase de investigación y cuáles corresponden a la fase de desarrollo.

6. La fase de investigación comprende todo aquel estudio original y planificado que realiza la entidad con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

7. La fase de desarrollo consiste en la aplicación de los resultados de la investigación (o de cualquier otro tipo de conocimiento científico) a un plan o diseño para la producción de sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, materiales, productos, métodos o procesos, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

8. Los desembolsos que se realicen en la fase de desarrollo se reconocerán como activos intangibles si la entidad puede demostrar lo siguiente: a) su posibilidad técnica para completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta; b) su intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo; c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible; d) su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; e) su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo; y f) la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Para esto último, la entidad demostrará, bien la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.

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. (...)

11. Las adiciones y mejoras efectuadas a un activo intangible se reconocerán como mayor valor de este y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la amortización. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

15.2. Medición inicial

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

(...)

15.2.2. Activos intangibles generados internamente

20. Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

21. El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la 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.

22. No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible. (...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable

de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

25. 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.

26. La amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

(...)

35. Para efectos de determinar el deterioro de un activo intangible, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. La compensación procedente de terceros por elementos deteriorados de activos intangibles o por indemnizaciones recibidas producto de pérdidas o abandonos se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación sea exigible. La compensación se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que refleje la mejor estimación de los recursos que espera recibir la entidad producto de la compensación. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Es importante recordar que, en desarrollo del proceso contable a cargo de las entidades contables públicas, a la información contable pública le corresponderá revelar la realidad económica de las transacciones, hechos u operaciones y, por tanto, las erogaciones surgidas del cumplimiento de las funciones de cometido estatal a su cargo, dependiendo de las circunstancias y características de cada evento, pueden llegar a reconocerse como gastos, costos o activos, siempre que se cumplan con los criterios establecidos para el reconocimiento en cada caso.

De conformidad con el Marco Conceptual, una entidad de gobierno tiene por objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan, entre otras cosas, incidir en el nivel de bienestar de la sociedad. Por lo que, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan se realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado y, en consecuencia, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro. Así las cosas, la Agencia debe tener presente esta caracterización al momento de definir si se puede o no reconocer un activo en el estado de situación financiera.

Al respecto, el Marco Conceptual antes referido indica que el reconocimiento de un activo se debe realizar cuando un recurso sea controlado por la entidad, como resultado de eventos pasados, de los cuales existe la probabilidad de obtener un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro y se pueda determinar una medición fiable. En este sentido, la Agencia debe tener en cuenta que: i) controla un recurso cuando tiene el poder de usar y restringir el uso del recurso por parte de terceros; ii) la probabilidad se refiere al grado de certeza que tiene la entidad sobre la entrada del potencial de servicio o los beneficios económicos esperados; y iii) la medición fiable consiste en determinar con razonabilidad un valor monetario del recurso controlado.

Por su parte, la Norma sobre activos intangibles indica que para poder clasificar un recurso en esta categoría la entidad debe evaluar si el activo es identificable, de carácter no monetario, sin apariencia física, sobre el cual la entidad ostente el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, puede realizar mediciones fiables y espera utilizarlo durante más de 12 meses desde la fecha de su reconocimiento. En el caso de una Entidad de Gobierno, el beneficio económico futuro incorporado en un activo intangible se concreta, entre otros, en el potencial que ese bien tiene al contribuir, directa o indirectamente, a la reducción de costos o gastos en desarrollo de sus procesos administrativos y operativos; en tanto que el potencial de servicio de un activo intangible debe concretarse en la capacidad que este tenga para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad o de ofrecer servicios requeridos por la administración sin generar necesariamente flujos de entrada de efectivo.

En este sentido, si se determina que la plataforma Comunidad Jurídica del Conocimiento (CJC) cumple con los criterios para ser clasificado como activo intangible, entonces la entidad debe diferenciar la fase de investigación de la fase de desarrollo, ya que, por regla general, no se pueden reconocer activos intangibles generados internamente, a menos que correspondan al resultado de una fase de investigación. Así pues, la fase de investigación consiste en la obtención de nuevos conocimientos, mientras que la fase de desarrollo, en la aplicación de esos conocimientos a un plan o diseño para la producción de sistemas, materiales, productos, métodos o procesos nuevos o sustancialmente mejorados.

Las erogaciones de la fase de investigación se reconocerán como gastos en el resultado del periodo, mientras que las erogaciones de la fase de desarrollo deberán registrarse como un activo intangible desarrollado internamente, si y solo si, la Agencia demuestra todas y cada una de las siguientes seis condiciones: i) posibilidad técnica para completar la producción del bien de forma que pueda estar disponible para su uso o su venta; ii) intención de completar el activo para usarlo o venderlo; iii) capacidad para utilizar o vender el bien; iv) disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo; v) capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al bien durante su desarrollo; y vi) la forma en que el activo va a generar beneficios económicos futuros o potencial de servicio, mediante la existencia de un mercado para la producción que genere el activo o la utilidad que este le genere a la entidad en caso de que vaya a utilizarse internamente.

Así las cosas, la entidad deberá atender una de las dos siguientes alternativas:

1. Si la Agencia demuestra el cumplimiento de las seis condiciones antes referidas, las erogaciones incurridas en la fase de desarrollo harán parte del costo de la plataforma CJC, por tal razón, el registro corresponde a un débito en la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, y un crédito en las subcuentas y cuentas respectivas de la clase 2-PASIVO.

Con posterioridad, la Agencia medirá el activo intangible por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización de la plataforma CJC se efectuará a lo largo de su vida útil, mediante un método que refleje el patrón de consumo esperado de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio derivados del activo. Para tal efecto, establecerá la vida útil y el método de amortización de conformidad con sus políticas contables.

El método lineal por usted referido, se podrá emplear siempre que se aplique 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.

Es de precisar que, la Contaduría General de la Nación no expide metodologías de cálculo, en tanto que, estas se encuentran sujetas a las particularidades de las entidades y al juicio profesional de sus colaboradores, con el fin de que los estados financieros representen fielmente los hechos económicos.

Respecto del deterioro, como el activo intangible será utilizado para proveer servicios de manera gratuita o a precios de no mercado, la Agencia deberá atender lo dispuesto en la Norma de deterioro de valor de activos no generadores de efectivo, con el fin de realizar la evaluación de indicios, medición y registro del deterioro de valor a que haya lugar.

De incurrir la entidad en erogaciones para aumentar la vida útil de este activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios o reducir significativamente los costos, estas serán reconocidas como mayor valor del activo y afectarán el cálculo posterior de la amortización. Otros tipos de erogaciones serán reconocidas en el gasto del periodo.

2. Si la Agencia no puede diferenciar las dos fases antes mencionadas o, habiendo podido diferenciarlas, no puede demostrar el cumplimiento de las seis condiciones sobre la fase de desarrollo, entonces reconocerá todas las erogaciones efectuadas para la puesta en marcha de la plataforma CJC como gasto en el resultado del periodo.

De otra parte, los desembolsos asociados a la elaboración de los programas de formación académica administrados a través de la plataforma CJC se reconocerán como gastos en el resultado del periodo, toda vez que están destinados a la actualización de quienes intervienen en la defensa jurídica del Estado y 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, materiales, productos, métodos o procesos nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

CONCEPTO No. 20211100059601 DEL 18-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las licencias de software

Doctora
DORA MERCEDES RINCÓN SÁNCHEZ
Directora Administrativa de la División de Contabilidad
Consejo Superior de la Judicatura
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010035592, el 08 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“La entidad adquirió en la vigencia 2.020 4.716 licencias de Software Microsoft Office 2019 Government OLP, distribuidas en 21 paquetes para ser usadas en computadores nuevos adquiridos para el normal funcionamiento de los despachos judiciales y administrativos en el nivel central y en las Direcciones Seccionales.

Las Licencia de Microsoft OLP (Open License Program o en español Programa de Licencia Abierta) no tienen fecha de vencimiento e incluso se pueden hacer upgrades o actualizaciones de programa.

Cada paquete contiene una clave de producto que debe mantenerse custodiada y que, de acuerdo con los procedimientos de seguridad de la Unidad de Informática, solo se suministra a cada Seccional al momento de realizar la instalación y configuración de los computadores.

Las Direcciones Seccionales suscribieron las órdenes de compra de los equipos en el último bimestre de la vigencia 2020, por lo cual atendiendo el principio de planeación se efectuó la compra de las licencias para garantizar que tan pronto se reciban los equipos puedan ser usados de manera inmediata. El procedimiento establecido para ello indica que las claves de las licencias recibidas se suministraran a los ingenieros de soporte tecnológico de las seccionales en la medida en que se instalen los computadores.

La adquisición de las licencias no fue registrada como Activo a partir de lo definido en Manual de Políticas Contables de la Entidad, por considerar que incumple el postulado según el cual 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.

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; d) le permite, a la Entidad, mejorar la prestación de los servicios.

La Contraloría General de la República, en el marco del proceso auditor para emitir opinión sobre los estados financieros del Consejo Superior de la Judicatura 31 de diciembre de 2020, estableció como hallazgo lo siguiente:

“En razón a que el CSJ se beneficiará con el servicio que estas licencias prestan cuando se instalen en los equipos de cómputo que se encuentran en proceso de compra tal como lo indican en la respuesta, y que se deben hacer nuevos pedidos o actualizaciones hasta diciembre de 2022, es decir que supera un período contable, esta compra está subestimando la cuenta activos intangibles del CSJ”

Consecuentes con lo anterior, agradezco resolver los siguientes interrogantes:

- 1. ¿El Consejo Superior de la Judicatura debe reconocer como Activos Intangibles la compra de licencias de ofimática (Windows y office 365), sobre las cuales solamente obtiene el derecho de uso, sin que se ejerza el control económico o administrativo del producto?*
- 2. En caso de respuesta afirmativa a la pregunta anterior, ¿cómo se calcula el periodo de beneficio económico para efectos de su amortización?”.*

CONSIDERACIONES

La Norma de activos intangibles de 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 actualizadas por la Resolución 218 de 2020, establece:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

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, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

4. La medición de un activo intangible es fiable cuando existe evidencia de transacciones para el activo u otros similares, o cuando la estimación del valor depende de variables que se pueden medir en términos monetarios.

(...)

15.3. Medición posterior

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.

(...)

La vida útil de un activo intangible dependerá del periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Esta se determinará en función del tiempo durante el cual la entidad espere utilizar el activo o del número de unidades de producción o similares que obtendría de él. Si no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considerará que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización.

La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal".
(Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Marco Normativo de Entidades de Gobierno mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, incluye la subcuenta 197007-Licencias en la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es necesario precisar que se reconocerán como activos intangibles los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el

control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio y 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 12 meses.

Un activo intangible es identificable cuando cumpla con una o ambas de las siguientes condiciones, definidas en la Norma de activos intangibles: i) que sea susceptible de separarse de la entidad o ii) que surja de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales.

En ese sentido, una licencia de software es susceptible de ser reconocida como activo intangible, puesto que es un contrato mediante el cual la entidad adquiere un derecho de uso sobre un software de propiedad del licenciante (autor del desarrollo del programa informático o titular de los derechos intelectuales del mismo), conforme a unos términos y condiciones establecidos en las cláusulas contractuales de la licencia, con el cual espera obtener unos beneficios económicos futuros o un potencial de servicio. Lo anterior, con independencia de que el contrato no entregue a la entidad el control sobre los datos fuentes del programa informático.

Por lo tanto, le corresponde a la entidad apoyarse en juicios profesionales y efectuar el análisis que corresponda para evaluar si además de corresponder a recursos identificables, no monetarios y sin apariencia física, cumplen con los criterios de reconocimientos definidos en la Norma de activos intangibles; es decir, la entidad tiene el control sobre el derecho de uso, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, se puede realizar mediciones fiables y se prevé usar las licencias durante más de 12 meses.

En caso de que las licencias adquiridas cumplan con los criterios para ser reconocidas como activos intangibles, la entidad las registrará en la subcuenta 197007-Licencias de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES. Entre tanto, cuando no cumplan con alguno de los criterios antes indicados, las licencias adquiridas serán reconocidas como gastos en el resultado del periodo, en la subcuenta 511159-Licencias de la cuenta 5111-GENERALES.

Por otra parte, 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, la cual 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.

Así las cosas, con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista de las licencias, con independencia de que sean a perpetuidad; b) el plan de actualizaciones de mejoras y/o mantenimiento que tenga la entidad sobre las mismas; c) la obsolescencia programada o tecnológica de los softwares licenciados; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de licencia.

Ahora bien, cuando 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, pero sí será objeto de comprobación del deterioro anualmente, con independencia de que existan indicios de deterioro de su valor.

CONCEPTO No. 20211100060701 DEL 27-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del conocimiento geocientífico generado por el Servicio Geológico Colombiano

Directoras

CLAUDIA INÉS GARCÍA COLORADO

Coordinadora Grupo de Contabilidad

SANDRA MILENA RUIZ MANRIQUE

Coordinadora Unidad Recursos Financieros

Servicio Geológico Colombiano

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010035802, el 08 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De conformidad con el Decreto Ley 4131 de 2011, se le otorga al Servicio Geológico Colombiano (SGC) su cambio de naturaleza como un Instituto Científico y Técnico adscrito al Ministerio de Minas y Energía, el cual hace parte del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (SNCTI), cuyo cometido estatal se resume en 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 públicas del Gobierno Nacional.

En ese sentido y en cumplimiento de su misión, el SGC ejecuta proyectos de investigación que desarrollan internamente conocimiento geocientífico, intangible que se constituye en el principal activo de la entidad de acuerdo a lo definido en su manual de políticas contables, el cual asciende a 31 de diciembre de 2020 a \$1.081.493 millones de pesos.

Para el reconocimiento de este intangible generado desde el año 1916 al año 2017 y teniendo en cuenta lo reglamentado de acuerdo al régimen precedente, se emitió para la entidad el Concepto No. 20122000019611 del 03-07-2012 después de sostener varias mesas de trabajo durante el año 2012, con el equipo de investigación de la Contaduría General de la Nación (...)

En este sentido el SGC, estableció una metodología de valoración de la información geocientífica generada internamente, con base en los valores unitarios de adquisición para los conjuntos de datos adquiridos en el pasado y en los costos directos e indirectos incurridos por la entidad en la generación de los nuevos productos de información, (...) Contablemente, fue registrada a nivel de cuentas de control sin afectar el patrimonio de la Entidad. En el año 2012, se obtiene concepto actualizado de la Contaduría General de la Nación por el cual se determina incorporar en el patrimonio de la Entidad el valor reportado por cada una de las Direcciones técnicas del Servicio Geológico, la valoración económica de los productos institucionales realizada según informe de valoración a diciembre de 2009. En 2013, la Dirección de Gestión de Información Geocientífica asumió el compromiso de actualizar la valoración de la información geocientífica capitalizando las experiencias anteriores y simplificando de manera significativa el método de trabajo. Así mismo, se afectaron de manera importante los Estados Financieros de la Entidad con la actualización del Conocimiento Geocientífico en la aplicación de su nueva metodología. Su medición monetaria es confiable ya que existe evidencia de variables que se pueden medir. (...)

Bajo esta consideración, los valores unitarios fueron aprobados por la Dirección de Gestión de Información antes de ser utilizados en el proceso de valoración y cada dirección técnica reportó anualmente hasta el año 2017, las cantidades realizadas en el último periodo con corte a diciembre 31 del año en curso.

Al cierre del año 2017 y en el marco de la convergencia al nuevo marco normativo bajo normas NICSP, el conocimiento geocientífico obtenido en el desarrollo de algunos proyectos misionales de cada una de las 7 Direcciones Técnicas, fue evaluado y se consideró en su totalidad un activo intangible obtenido en fase de desarrollado conservando su medición fiable por la metodología de valoración diseñada por la Entidad, y expuesta anteriormente dada su experticia, y como autoridad en el tema de Geociencias, Asuntos Nucleares, Geoamenazas e investigación de Recursos Minerales en el subsuelo colombiano.

En dicha evaluación para esta convergencia se determinó que son activos intangibles con vida útil indefinida, dado que el sujeto de estudio que es el subsuelo puede considerarse que su condición o estado es permanente (en miles o millones de años) si se compara con el tiempo de las vivencias humanas (del orden de 100 años). Por esta razón, los datos que permitan conocerlo y caracterizarlo seguirán siendo vigentes y, por tanto, no tendrán pérdida de valor.

El SGC definió su política contable considerando y analizando los diferentes escenarios para la generación de la información y basado en el concepto de investigación básica y aplicada para el desarrollo de sus investigaciones.

Así las cosas, en el marco de la convergencia y para la elaboración del Estado de Situación Financiera de apertura, la entidad procedió a efectuar el respectivo diagnóstico y evaluación de los activos intangibles de conocimiento geocientífico incorporados considerando lo establecido en el instructivo 002 de 2015, así:

- 1. Se Identificó los activos intangibles desarrollados internamente por la Entidad y sí contaban con una vida útil definida o indefinida.*
- 2. En el ejercicio de efectuar la revisión de las diferentes mediciones efectuadas por la Entidad a los intangibles de conocimiento geocientífico que surgieron de un proyecto de investigación y desarrollo se identificó que todos estos son generados en Fase de Desarrollo partiendo de Investigación aplicada y que la metodología de*

valoración es la que se considera real por la Entidad dado el grado de inversión efectuado desde hace más de 100 años. Así mismo y para efectos de indicios de deterioro se determinó que este conocimiento es perenne en el tiempo y al contrario se optimiza y complementa con el paso del mismo.

El Servicio Geológico Colombiano, por procedimiento interno y con elementos de juicio, ha considerado como activo intangible todo el conocimiento geocientífico obtenido tras la ejecución de los proyectos de investigación producto del desarrollo de su objeto misional en geociencias básicas y aplicadas del subsuelo, el análisis del potencial de sus recursos, la evaluación y monitoreo de amenazas de origen geológico, la gestión integral del conocimiento geocientífico y el control nuclear y radiactivo, conocimiento que en cualquier momento puede ser un referente de consulta por la comunidad académica científica o servir de base para el desarrollo de nuevos estudios e investigaciones en la ejecución de nuevos proyectos, para el mejoramiento de los modelos de evolución geológica del planeta en suelos, geomorfología y amenazas sísmicas.

Así mismo, la entidad evaluó en el momento de la transición y reconocimiento en el ESFA, la medición de este Activo Intangible validando la metodología de valoración que se ha venido perfeccionando al costo real dada la gran importancia de inversión del país en el conocimiento geocientífico y al no existir otra medición al respecto que la desarrollada como autoridad en la materia, de acuerdo a su política de operación (inventario, catalogación y administración del conocimiento), en el cual se establecen lineamientos acerca del manejo del conocimiento generado por la entidad, por tanto se registró la totalidad del valor reconocido y revelado a 31 de diciembre de 2017.

A partir del año 2018, se desarrolló la metodología de costeo real en el cual se asocia al valor del conocimiento obtenido las erogaciones efectuadas tanto en recursos de regalías como del presupuesto general de la nación para la ejecución del proyecto y la obtención de los productos de Conocimiento Geocientífico así como la participación del recurso humano asociado al proyecto debidamente controlado y costeoado por la integración de las herramientas PLANVIEW, SIIF NACION, SPGR, y Aplicativo Misional de Costeo. (...)

Para el cierre del año 2020, la suma de \$142.157.651.362 correspondiente a Activos intangibles en fase de desarrollo, debidamente identificado por proyecto y con los debidos entregables de productos en que se plasmará el conocimiento geocientífico que se encuentra en desarrollo.

Según lo expuesto en Marco de Regulación Contable actual, para efectos de la medición posterior, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. No obstante, como se mencionó, la información geocientífica se considera un activo intangible con vida útil indefinida por lo que no será objeto de cálculo de amortización, para el tema de la comprobación del deterioro del valor, la Entidad determina al final del periodo contable si hubo indicios de deterioro del valor mediante la evaluación y revisión de fuentes tanto externas como internas de la información.

En este caso como corresponden a Activos intangibles con vida útil indefinida y que en algunos casos aún no están disponibles para su uso, la entidad comprueba en la misma fecha de cada año, si el activo se ha deteriorado independientemente que exista indicios de deterioro de su valor.

Así mismo el SGC, determinó que la información del Banco de Información Petrolera, Intangible adquirido por la Entidad, como producto de la Escisión del Antiguo INGEOMINAS hoy SGC y ANM, no contaban en el momento

de la convergencia a Norma Internacional con una medición fiable y demás condiciones exigidas por la norma contable, por tanto no se reconoce como Activo Intangible actualmente.

Con base en los antecedentes expuestos, solicitamos su concepto con el fin de determinar si es procedente el reconocimiento de los valores de conocimiento geocientífico en los activos intangibles en determinación del saldo inicial del ESFA correspondiente a la cuenta contable 197090 - INTANGIBLE CONOCIMIENTO GEOCIENTIFICO GENERADO INTERNAMENTE dada su materialidad y al considerar valida la metodología de valoración del conocimiento geocientífico definida por la Entidad, determinada como la única medición fiable para reconocer la inversión del Instituto y del país, en sus más de 100 años de generación de conocimiento dada la importancia de estos intangibles a través del tiempo.

Así mismo y en procura de que la información financiera de la entidad cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y de acuerdo a la consulta plantada, atentamente solicitamos a la Contaduría indicar cual sería el procedimiento adecuado para reexpresar o efectuar su medición posterior para este activo reconocido hasta el año 2017 con valoración estimada en el actual periodo contable.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

Las entidades de gobierno tienen como objetivo fundamental la definición, observancia y ejecución de políticas públicas que buscan incidir en la asignación de bienes y servicios, en la redistribución de la renta y la riqueza, y en el nivel de bienestar de la sociedad. Estos bienes y servicios incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, seguridad nacional y servicios de defensa.

Con independencia de que las entidades de gobierno tengan o no personería jurídica, las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan se realizan generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado. Por ello, estas entidades se caracterizan porque no tienen ánimo de lucro y sus recursos provienen, directa o indirectamente, de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o de donaciones privadas o de organismos internacionales. Además, la naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso están vinculados estrictamente a un presupuesto público, lo que implica que la capacidad de toma de decisiones está delimitada, puesto que existe un carácter vinculante y restrictivo de la norma respecto al uso o destinación de los recursos y al límite de gastos autorizado.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

(...)

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

19. 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.

20. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios.

21. Una descripción libre de error significativo quiere decir que no hay errores u omisiones que sean materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

35. 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.

36. Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

37. Los principios de contabilidad que deben observar las entidades para la preparación de los estados financieros de propósito general son Entidad en marcha, Devengo, Esencia sobre forma, Asociación, Uniformidad, No compensación y Periodo contable.

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Marco Conceptual define los activos así:

“48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

“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 12 meses.

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, o d) le permite a la entidad mejorar la prestación de los servicios.

(...)

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.

(...)

15.2. Medición inicial

Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

(...)

15.2.2. Activos intangibles generados internamente

20. Los desembolsos que se realicen en la fase de investigación se separarán de aquellos que se realicen en la fase de desarrollo. Los primeros se reconocerán como gastos en el resultado del periodo en el momento en que se produzcan y los segundos formarán parte de los componentes del costo de los activos intangibles desarrollados internamente siempre y cuando cumplan con los criterios de reconocimiento para la fase de desarrollo. Si no es posible separar los desembolsos en las fases de investigación y desarrollo, estos se tratarán como si se hubieran realizado en la fase de investigación.

21. El costo de un activo intangible que surja en la fase de desarrollo estará conformado por todos los desembolsos realizados que sean directamente atribuibles y necesarios en la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la 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.

22. No formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente los gastos administrativos de venta u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso; las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados; las pérdidas operativas; ni los desembolsos para formación del personal que trabaje con el activo. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos en el resultado no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

23. Los desembolsos posteriores relacionados con un proyecto de investigación y desarrollo adquirido seguirán los criterios de reconocimiento establecidos anteriormente.

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

(...)

29. 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.

30. La vida útil de los activos intangibles estará dada por el menor periodo entre el tiempo en que se obtendrían los beneficios económicos o el potencial de servicio esperados y el plazo establecido conforme a los términos contractuales, siempre y cuando el activo intangible se encuentre asociado a un derecho contractual o legal.

(...)

15.4. Baja en cuentas

36. Un activo intangible se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia fruto de la baja en cuentas del activo intangible se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Sobre corrección de errores, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno indica:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de

los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se imparten instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“1.1.14. Activos intangibles

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los activos intangibles son recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso normal de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que a 31 de diciembre de 2016, las partidas correspondientes a activos intangibles pueden encontrarse clasificados en el grupo Otros Activos, en la cuenta Intangibles.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

a) Identificar los activos intangibles adquiridos, desarrollados y formados. Para tal efecto, se tendrán en cuenta los activos intangibles que surjan de contratos de arrendamiento financiero.

(...)

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.

d) Realizar el ajuste contable para eliminar los activos intangibles formados que la entidad haya reconocido a 31 de diciembre de 2016 junto con sus amortizaciones asociadas, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

Dadas las características de las Entidades de Gobierno señaladas en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, estas tienen como objetivo 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, lo cual conlleva a que las actividades de producción y distribución de bienes o servicios que desarrollan las entidades de gobierno se realicen generalmente de forma gratuita o a precios de no mercado. De ahí que, la finalidad de las entidades de gobierno al ejecutar su política pública no es el lucro o el fortalecimiento patrimonial.

Por consiguiente, el análisis de los usuarios de la información y el interés de estos se centra en evaluar la gestión de la entidad, la capacidad para prestar el servicio a la comunidad (finalidad para la cual fue creada la entidad) y el uso eficiente de los recursos asignados, y no en el fortalecimiento patrimonial o la obtención de beneficios económicos.

a. Reconocimiento de activos intangibles generados internamente

Un activo intangible se puede reconocer si y solo si se cumplen los siguientes cuatro requisitos: i) es identificable, es decir, se puede separar de la entidad mediante su venta, arriendo, intercambio o transferencia de manera individual o conjunta con otros activos, o cuando surja de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales; ii) es controlado por la entidad, esto es, la entidad define su uso, disposición o la manera en la que se obtienen los beneficios económicos o el potencial de servicio y puede restringir el acceso de otras entidades a los mismos; iii) es probable que se obtengan beneficios económicos o potencial de servicio mediante su uso para la producción de otros activos o la prestación de servicios, rendimientos diferentes a su uso, disminución de costos o gastos o la mejora de la prestación de los servicios; y iv) es medible fiablemente, es decir, existen transacciones asociadas al activo que permiten asignarle un valor fiable. Estos activos se caracterizan porque no se esperan vender en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

Adicionalmente, tratándose de activos intangibles generados internamente, la norma es clara en indicar que procede su reconocimiento únicamente cuando sea producto de una fase de desarrollo, la cual 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.

Por lo tanto, es importante realizar la delimitación entre la fase de investigación y la fase de desarrollo, ya que ello permite la identificación y medición fiable del costo de generar un activo intangible internamente y distinguirlo de los costos necesarios para llevar a cabo las actividades misionales de la entidad. En este sentido,

los desembolsos relacionados con actividades que no tienen como finalidad ejecutar un proceso planeado de generación de intangibles, así como los incurridos en la fase de investigación de un proyecto que tenga como propósito generar un activo intangible, no se reconocerán como parte del costo de un activo intangible.

Los desembolsos incurridos en la fase de desarrollo se podrán reconocer como activo intangible siempre que la entidad pueda 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.

En consecuencia, la norma precisa condiciones que se deben considerar en su totalidad para la identificación de un activo intangible generado internamente, lo que conlleva a que la entidad deba tener claridad sobre el producto que se va a generar y la utilidad o el beneficio económico a obtener por la aplicación de tecnología o conocimiento para lograr como producto final un elemento sin apariencia física, susceptible de aportar beneficios económicos o potencial de servicio (mejorando la prestación del servicio o la reducción de los costos y gastos de la prestación del servicio a cargo de la entidad).

De existir situaciones en las que no se pueda diferenciar la fase de investigación de la fase de desarrollo, la entidad no podrá reconocer un activo intangible y las erogaciones generadas en el proyecto se deberán registrar en el resultado del ejercicio.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, si en los proyectos objeto de la consulta se incurre en erogaciones por investigación o su objetivo es obtener conocimiento *per se*, esto no se considera un activo intangible, en tanto no se cumplen los criterios de reconocimiento contenidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. De modo que, el conocimiento y la investigación al no cumplir los requerimientos para ser reconocidos como activos intangibles no son objeto de amortización y se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

No obstante, si el propósito explícito de la entidad con la ejecución de dichos proyectos es la aplicación de tecnología y conocimiento 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, que cumplan los criterios señalados en párrafos anteriores, la entidad aplicará lo dispuesto en la norma sobre el reconocimiento y medición de activos intangibles.

De manera que, de haber reconocido como activo intangible los desembolsos relacionados con la fase de investigación o con la obtención de conocimiento, la entidad deberá corregir el error en la información financiera mediante un ajuste al valor de las partidas de los activos, a través de un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 197090-Otros activos intangibles, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

Conforme a lo anterior y atendiendo a lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar la materialidad de este, en tanto que, si el error es material, se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada. Si por el contrario el error es inmaterial, no se requerirá la reexpresión retroactiva.

b. Medición de los activos intangibles generados internamente

El costo de un activo intangible generado internamente, que cumpla con los criterios de reconocimiento, corresponde a todos los desembolsos relacionados con la fase de desarrollo si y solo si son 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. Razón por la cual, no es correcto efectuar estimaciones de valor sobre estos activos para su reconocimiento.

Posteriormente, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo que, en esencia, los activos intangibles son objeto de amortización, toda vez que su capacidad de generar beneficios económicos o potencial de servicio es limitada en tiempo o en unidades de servicio, además de que son objeto de verificación de deterioro, especialmente, los que se encuentran en fase de desarrollo, por la amenaza de obsolescencia o por la pérdida de valor que puede sufrir el activo estando en desarrollo, por lo cual debe monitorearse el deterioro de valor y, más aún, identificar cuándo procede su baja en cuentas, esto es, cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

En relación con la estimación de la vida útil de los activos intangibles, esta se efectuará con base en el periodo durante el cual la entidad espere recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo, es decir, el tiempo durante el cual la entidad tenga la expectativa de utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que espera obtener de él. En el evento en que, fruto del análisis de todos los factores relevantes, no sea posible estimar un límite previsible en el tiempo a lo largo del cual se espera que el activo genere flujos netos de efectivo o proporcione potencial de servicio a la entidad, se presumirá que la vida útil del activo intangible es indefinida.

Asimismo, la norma establece que se dará de baja en cuentas un activo cuando se disponga o cuando no se espere obtener ningún beneficio o potencial de servicio futuro por su uso o disposición, lo cual incluye una transacción sin contraprestación. Situaciones que no se podrían presentar con elementos que se consideran inagotables y sin ninguna posibilidad de consumo u obsolescencia ni de transacción en operaciones con o sin contraprestación.

En virtud de lo anterior, frente a la metodología de medición diseñada por la entidad para la valuación de las partidas que conforman el activo intangible en los términos descritos en la consulta, es pertinente indicar que no se encuentra alineada con los criterios de medición establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Por lo tanto, la entidad deberá efectuar los ajustes a que haya lugar, tanto en el diseño de la metodología como en la información financiera que se pueda ver afectada, en atención al numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma sobre Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores

c. Saldos iniciales a 01 de enero de 2018 de las partidas que conforman los activos intangibles

Para la elaboración de los saldos iniciales a 01 de enero de 2018, el Instructivo No. 002 de 2015, en relación con el tratamiento de los activos intangibles y en concreto sobre los activos intangibles desarrollados internamente, el literal c) del numeral 1.1.14. indicó que debían identificarse los desembolsos realizados en la fase de investigación y en la fase de desarrollo y calcular la amortización que a la fecha de transición tendrían los activos en la fase de desarrollo, de tal manera que en los saldos iniciales únicamente se presentara el valor de los desembolsos de la fase de desarrollo como activo intangible.

Es pertinente señalar que el literal d) del numeral 1.1.14. del instructivo definió que los activos intangibles formados que la entidad tuviera reconocidos debieron ser eliminados con su respectiva amortización, afectando el patrimonio de la entidad en la cuenta de Impacto por Transición al Nuevo Marco de Regulación, toda vez que, bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los intangibles formados no cumplen los criterios de reconocimiento.

De modo que, la entidad debió reconocer como activo intangible únicamente los desembolsos reales en los que se incurrió para la fase de desarrollo, que cumplieran con los criterios de reconocimiento definidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y calcular la amortización que a la fecha de transición tendrían los activos en la fase de desarrollo. Todas las erogaciones que no cumplieran los criterios de reconocimiento debían ser retirados del activo, afectando la cuenta de Impacto por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Si no era posible separar los desembolsos de la fase de desarrollo de la de investigación, se debían tratar como si todos se hubieran realizado en la fase de investigación, por lo que, los desembolsos se debían llevar al resultado del ejercicio y no reconocerse como activo intangible.

Así las cosas, de tener partidas que no se midieron conforme al literal d) del numeral 1.1.14. del instructivo y que no hayan sido retiradas de la información financiera en el proceso de transición por no cumplir con los criterios de reconocimiento como activos intangibles definidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad deberá corregir el error en la información financiera atendiendo lo dispuesto en el numeral 4.3 Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, tal como se indicó en el literal a.

CONCEPTO No. 20211100060781 DEL 28-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Recursos entregados en administración

Doctora
FLOR ZULIAN SALAMANCA DIAZ
Subdirectora Financiera
Departamento Nacional de Planeación
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010037642 el 22 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“El Departamento Nacional de Planeación (DNP), teniendo en cuenta que la Contaduría General de la Nación (CGN) es la entidad rectora responsable de regular la contabilidad general de la nación, con autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa para uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, mediante comunicación radicada en la CGN con el No. 2019550002546-2 del día 11 de julio de 2019, solicitó orientación para determinar el tratamiento contable sobre un caso particular relacionado con la inquietud de establecer si se debía crear una cuenta por cobrar en los Estados Financieros del DNP en el caso específico de un proveedor al cual ENTerritorio no practicó las debidas retenciones, en virtud del contrato administrativo No.1. DNP-OR-060-2015, derivado del Acuerdo subsidiario suscrito entre el Departamento Nacional de Planeación (DNP) y el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo – FONADE hoy ENTerritorio, para la ejecución del proyecto de Fortalecimiento de las Entidades Territoriales DNP-OR-060-2015 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 BIRF8320-CO, suscrito entre la República de Colombia y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento de conformidad con lo establecido en los documentos del Proyecto: Acuerdo de préstamo y Manual operativo del proyecto” o si harían parte de los Recursos Entregados Administración. La respuesta a dicho interrogante fue emitida por la CGN mediante el radicado No. 20192000033811 de agosto 13 de 2019, en la cual concluye que el DNP debería registrar la respectiva cuenta por cobrar. (...)

como resultado de una mesa de trabajo virtual realizada entre la CGN y la Superintendencia Financiera de Colombia el día 19 de febrero de 2021, se emitió el concepto 20211100005421 derogando las disposiciones mencionadas. En consecuencia, el DNP a partir de esa fecha, ya no debe reportar saldos que generen reciprocidad con ENTerritorio y es claro que por tal motivo ENTerritorio no debe homologar cuentas diferentes a las de orden.

Antes de la emisión del concepto mencionado, El DNP dando cumplimiento a lo establecido en las Resoluciones 386 de 2018 y 090 de 2020 en lo relacionado con que las entidades que entregan recursos en administración 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 reciprocas, 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 que administra los recursos, ha establecido al interior de la Subdirección Financiera, mecanismos y herramientas que garantizan un estricto control de los recursos entregados en administración a ENTerritorio con el fin de realizar seguimiento a los informes mensuales en los cuales se evidencia la ejecución.

Así mismo, dentro de las cláusulas establecidas en virtud del convenio en mención, se solicitó a ENTerritorio llevar en un software la contabilidad separada del Proyecto para ser proporcionada mensualmente al DNP, la entidad mencionada entrega dicha información del aplicativo HELISA en la cual se aprecia la contabilización realizada en cuentas de balance; a manera de ejemplo, se presenta a continuación el pantallazo del Balance de prueba correspondiente al mes de abril de 2021 suministrado por ENTerritorio: (...)

ENTerritorio reporta al Departamento Nacional de Planeación, en los balances financieros de la Contabilidad separada todos los movimientos generados por la ejecución de los recursos que recibe, en el ejemplo expuesto, se evidencian cuentas por cobrar y por pagar que ENTerritorio adquirió, así como los movimientos de ejecución en la cuenta correspondiente a Recursos Recibidos en Administración, los cuales son contabilizados en Cuentas de Orden por Enterritorio. (...)

Así mismo solicitamos nos aclaren cual es la dinámica de la cuenta 1908 en la contabilidad del DNP teniendo en cuenta que “En la Contabilidad del DNP se registra en los activos, en cada uno de los períodos evaluados, únicamente el saldo correspondiente a la cuenta 190801 “Recursos entregados en Administración” y no se incorporan los saldos correspondientes a cuentas por cobrar y cuentas por pagar del proyecto con base en la información que suministra la entidad que los administra (ENTerritorio) de conformidad con la Resolución 386 de 2018 y 090 de 2020, así como con la doctrina contable emitida por la CGN y el Manual Operativo del Crédito.

Por otra parte, y de manera respetuosa se solicita la elaboración de un ejemplo de la contabilización que debe realizarse en el DNP, con base en la información presentada en el esquema anterior (Información reportada mensualmente por Enterritorio), correspondiente al mes de abril de 2021.

Finalmente, se solicita aclarar si el tercero que debe asociar en las cuentas que deben afectarse, es el de ENTerritorio o si se debe discriminar cada uno de los terceros con los cuales ENTerritorio tiene relación con ocasión de la ejecución de los recursos entregados en administración.”

CONSIDERACIONES

El concepto CGN 20211100005421 de fecha 4 de marzo de 2021 dirigido a esa entidad, señaló:

“1. Procedimiento para Departamento Nacional de Planeación - Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

La Resolución 090 de 2020 modificó el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. En dicho procedimiento se estableció que cuando la entidad entregue recursos en administración a otras entidades registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra.

Así las cosas, cuando el DNP entregue recursos en administración a ENTerritorio, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, según sea el caso.

Cuando ENTerritorio informe sobre la gestión realizada con los mismos, el DNP 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. (...)
(Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Procedimiento de control interno contable adoptado mediante la Resolución 193 de 2016, señala:

“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. (...)
(Subrayado fuera de texto)

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.

3.2.3.1. Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para facilitar el proceso contable el Procedimiento de Control Interno contable dispone que la entidad debe definir las políticas de operación que permitan 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

Así mismo, la información financiera presentada será útil a los usuarios si cumple con las características cualitativas previstas en el Marco normativo del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), y en la preparación de la misma deberán observarse, entre otros, los siguientes elementos del proceso contable: i. sistema documental contable que permita dejar constancia escrita y trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante el período contable; ii. documentos soporte; iii. comprobantes de contabilidad, mediante los cuales se registran los hechos económicos en la contabilidad; iv. libros auxiliares donde se lleva el registro de las operaciones; v. libro Diario en el cual se registran por día las operaciones y libro Mayor en donde se registran los movimientos mensuales de cada una de las cuentas afectadas durante dicho período; v. presentación de estados financieros.

Así mismo, la entidad debe contar con un manual de políticas contables, en donde se incorporen los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros, los que, en algunos casos, se establecerán a partir de juicios profesionales considerando

la naturaleza y actividad de la entidad. Igualmente, de acuerdo con las actividades contables, los manuales deberán indicar las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

En virtud de lo anotado, el DNP deberá revisar si los mecanismos implementados para garantizar el control de los recursos entregados en administración incorporan los suficientes elementos que les permita disponer de la información requerida para reconocer en su contabilidad las operaciones que ENTerritorio realiza en cumplimiento de las condiciones del contrato suscrito, con el fin de que exista, como ustedes lo expresan, un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos.

Para atender lo anotado, con independencia de la normativa contable aplicada, a partir de los soportes contables que evidencien la utilización de los recursos relacionados con este contrato y permitan incorporar la información al aplicativo, ENTerritorio es quien realiza el proceso contable que comprende la clasificación, elaboración de comprobantes de contabilidad, producción de libros auxiliares, Diario y Mayor y finalmente la producción de los estados financieros. El DNP podrá reconocer en la contabilidad el uso que se ha dado a los recursos entregados en administración, cuando dispone de alguno de los elementos aquí señalados, debido a que el balance de prueba por sí solo, no provee la suficiente información para atender el fin requerido.

Por tanto,

1. Dinámica de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

El concepto CGN 20211100005421 de fecha 4 de marzo de 2021 dirigido a esa entidad indicaba:

“Así las cosas, cuando el DNP entregue recursos en administración a ENTerritorio, debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, según sea el caso.

Cuando ENTerritorio informe sobre la gestión realizada con los mismos, el DNP 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.”

2. A partir de los saldos y movimientos del Balance de prueba entregado por ENTerritorio, por ejemplo para el rubro de Efectivo y equivalentes de efectivo, es necesario conocer qué operación originó el movimiento débito; podría suponerse que son rendimientos sobre los recursos en administración, los cuales afectan el estado de resultados por un ingreso y un incremento de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN por este concepto que debería presentar la información recibida, para su registro en la contabilidad del DPN.

En el caso de los pasivos, la afectación en el crédito puede corresponder a un nuevo pasivo con contrapartida en el gasto y en caso de la cancelación o disminución del pasivo la contrapartida corresponderá a un crédito en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Igualmente deberán analizarse cada uno de los rubros presentados.

3. En relación con los terceros, las condiciones del contrato deben indicar si ENTerritorio actúa en nombre propio o por cuenta del DNP, para así determinar quién deberá informar los terceros.

CONCEPTO No. 20211100061181 DEL 29-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Gastos de administración Gastos de operación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la compra y pago de las pólizas de seguros

Señora
LILIANA GUERRA
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100037512 el 22 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- “1. ¿Cuáles cuentas contables se deben de utilizar para contabilizar la compra y el pago de pólizas de seguro (daños materiales, automóviles, accidentes personales, manejo, responsabilidad civil)?
2. ¿Se le debe de dar ingreso por almacén a las pólizas?” (Sic)

Adicionalmente, mediante comunicación vía telefónica indica que el Marco Normativo bajo el cual plantea su consulta es el de entidades de gobierno.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en su numeral 4. Características de la información financiera, indica:

“4.1. Características fundamentales

13. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad." (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, dicho Marco, en su numeral 6.1.1. Activos y 6.1.5. Gastos, indica:

"6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.1.5. Gastos

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes."

Por último, señala frente al tema de reconocimiento de los elementos de los estados financieros, lo siguiente:

"6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

80. Cuando no exista probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad debe reconocer 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 otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece que la 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, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos." (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la cuenta 5111-GENERALES, indica 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” y a la cuenta 5211-GENERALES, señala que “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de ventas de las entidades”.

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, y sus modificaciones, establece:

“3.2.4. 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.

(...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Con base en la característica de Relevancia y en función de la cuantía o naturaleza, dentro de la política de materialidad, la entidad podrá determinar para ciertos activos que no son materiales, la posibilidad de cargar el costo total de adquisición al resultado del periodo o amortizarlos dentro del mismo año. En ese sentido, es la entidad pública la encargada de aplicar juicios profesionales para abordar de manera integral la definición de activo y lo definido en la política contable de materialidad, a fin de registrar los seguros como activo por

concepto de bienes y servicios pagados por anticipado, el cual se amortizará a lo largo del contrato, o afectar directamente el gasto en el resultado del periodo.

Si la entidad opta por reconocer los seguros como un activo, debe registrar la compra mediante un débito en la subcuenta 190501-Seguros, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, y un crédito en la subcuenta 249028-Seguros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Al realizar el respectivo pago se afectará mediante un débito la subcuenta 249028-Seguros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A efectos de revelar y presentar el impacto en los resultados de las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales y en el patrimonio público bajo el control de la Entidad, tanto en los estados contables intermedios como en los estados contables básicos de final de período, mensualmente deberá causarse la amortización respectiva del gasto pagado por anticipado, mediante el registro de un débito en las subcuentas 511125-Seguros generales o 521123-Seguros generales, de las cuentas 5111-GENERALES o 5211-GENERALES, según corresponda a gastos de administración o de operación, y un crédito en la subcuenta 190501-Seguros, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Si por el contrario decide reconocer la compra de la póliza como gasto en el resultado del periodo, registrará un débito en las subcuentas 511125-Seguros generales o 521123-Seguros generales, de las cuentas 5111 o 5211-GENERALES, según corresponda a gastos de administración o de operación, y un crédito en la subcuenta 249028-Seguros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Al realizar el respectivo pago se afectará mediante un débito la cuenta 249028-Seguros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En cuanto al ingreso a almacén de las pólizas de seguro adquiridas, si la entidad contempla esta actividad como un control en un lugar físico, es pertinente señalar que no es aplicable para las pólizas debido a que no corresponden a bienes que puedan ser inventariados físicamente. Sin embargo, la entidad puede considerar establecer otro tipo de acciones de control, de manera que se mitiguen o neutralicen factores de riesgo que afecten el proceso contable y la calidad de los estados financieros, teniendo en cuenta el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20211100061801 DEL 04-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de un convenio interadministrativo suscrito entre el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) y la Agencia de Renovación del Territorio (ART)

Doctora
LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Departamento Administrativo de la Presidencia de la República
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010038902 el 28 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) La Resolución 1146 del 14 de septiembre de 2020, emitida por la Sociedad Activos Especiales S.A.S.- S.A.E, en su artículo primero de la parte resolutive, ordena el giro a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, con cargo al rubro de Transferencias del presupuesto aprobado para la vigencia 2020 y específicamente estipula que el valor a girar al Departamento Administrativo de la Presidencia es de \$42.209.914.748.

Que el DAPRE, mediante la Resolución No. 200 del 25 de marzo de 2021, definió el procedimiento para afectar y ejecutar los recursos asignados a esta entidad, así:

Artículo 3 Afectación y ejecución de los recursos. Los recursos objetos de esta Resolución únicamente podrán ser afectados para los programas de atención de víctimas de actividades ilícitas y políticas para la lucha contra las drogas y el crimen organizado o aquellos que sean necesarios para tal fin.

En el caso de que vayan a ser ejecutados por una entidad pública cuyo presupuesto no haga parte del Departamento Administrativo para la Presidencia de la República, se podrán celebrar convenios interadministrativos cuyo objeto sea la ejecución de programas de atención a víctimas de actividades ilícitas o programas que desarrollen políticas para la lucha contra las drogas y el crimen organizado.

Teniendo en cuenta dicho marco regulatorio, la Consejería Presidencial para la Estabilización y la consolidación formuló el proyecto de inversión “Apoyo a la gestión financiera para la implementación de acciones orientadas a la atención de

víctimas de actividades ilícitas, lucha contra las drogas y crimen organizado en el desarrollo de las Zonas Estratégicas de Intervención Integral – ZEII.

Como resultado de este proyecto se suscribió el Contrato Interadministrativo No. 195 de 2021 con la Agencia de Renovación del Territorio – ART., cuyo objeto es “Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y la Agencia de Renovación del Territorio para la implementación de acciones orientadas a la atención de víctimas de actividades ilícitas, lucha contra las drogas y crimen organizado en el desarrollo de las zonas de intervención integral.”

Por lo anterior atentamente, solicito nos indiquen cuales serían los registros contables a efectuar por la Presidencia de la República y la Agencia de Renovación del Territorio, teniendo en cuenta que la Agencia, es una entidad Contable Pública y la totalidad de los recursos del convenio \$32.209.914.748,00, son incorporados en el presupuesto de la Agencia y se ejecutan como un espejo, de acuerdo con lo indicado por la Dirección General del Presupuesto Público Nacional.”

CONSIDERACIONES

El artículo 90 de la Ley 1708 de 2014, dispuso que el Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado – FRISCO – El Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (Frisco) “es una cuenta especial sin personería jurídica administrada por la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. (SAE), sociedad de economía mixta del orden nacional autorizada por la ley, de naturaleza única y sometida al régimen del derecho privado, de acuerdo con las políticas trazadas por el Consejo Nacional de Estupefacientes o su equivalente, con el objetivo de fortalecer el sector justicia, la inversión social, la política de drogas, el desarrollo rural, la atención y reparación a víctimas de actividades ilícitas, y todo aquello que sea necesario para tal finalidad”.

Asimismo en su artículo 91, modificado por el artículo 22 de la Ley 1849 de 2017, determina que “Los bienes sobre los que se declare la extinción de dominio, (...) se utilizarán a favor del Estado y serán destinados así: en un veinticinco por ciento (25%) a la Rama Judicial, en un veinticinco por ciento (25%) a la Fiscalía General de la Nación, en un diez por ciento (10%) a la Policía Judicial de la Policía Nacional para el fortalecimiento de su función investigativa y el cuarenta por ciento (40%) restante para el Gobierno nacional, quien reglamentará la distribución de este último porcentaje, destinando una parte a infraestructura penitenciaria y carcelaria”. (Subrayado fuera de texto)

Mediante el Decreto 1787 de 2017, se reglamentó la distribución del cuarenta por ciento del FRISCO a favor del Gobierno Nacional, señalando, en su artículo 2.5.7.2. que el 40% a favor del Gobierno Nacional mencionado anteriormente, se distribuirá así:

“Un cinco por ciento (5%) para la infraestructura penitenciaria y carcelaria que se girará a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Un quince por ciento (15%) para sufragar los gastos requeridos para la recepción, administración, saneamiento, alistamiento, sostenimiento y disposición de los bienes inventariados por las FARC-EP (...)

Un veinte por ciento (20%) será destinado a los programas especiales que el Gobierno determine.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el artículo 1 del Decreto 1055 de 2020, señala como beneficiario del 20% señalado, al “Departamento Administrativo para la Presidencia de la República quien definirá las políticas y procedimientos para afectarlo. Estos recursos deberán ser destinados a programas de atención de víctimas de actividades ilícitas y políticas para la lucha contra las drogas y el crimen organizado.” (Subrayado fuera de texto)

Así pues, el Departamento Administrativo para la Presidencia de la República (DAPRE) mediante la Resolución 0200 del 25 de marzo de 2021, reglamentó las políticas y el procedimiento para su afectación, indicando en su artículo 3:

“Los recursos objeto de esta Resolución únicamente podrán ser afectados para programas de atención de víctimas de actividades ilícitas y políticas para la lucha contra las drogas y el crimen organizado o aquellos que sean necesarios para tal finalidad. Estos programas podrán ser ejecutados por el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, el Fondo de Programas Especiales para la Paz o por cualquier entidad pública en el marco de sus funciones.

En el caso de que vayan a ser ejecutados por una entidad pública cuyo presupuesto no haga parte del Departamento Administrativo de la República, se podrán celebrar convenios interadministrativos cuyo objeto sea la ejecución de programas de atención a víctimas de actividades ilícitas o programas que desarrollen políticas para la lucha contra las drogas y el crimen organizado.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 1784 de 2019, por el cual se modifica la estructura del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, indica en su artículo 29 dentro de las funciones de la Consejería Presidencial para la Estabilización y la Consolidación, teniendo en cuenta que es una dependencia adscrita al DAPRE, las siguientes:

“1. Articular y coordinar interinstitucionalmente desde el Gobierno nacional las directrices y líneas de política que permitan la implementación del Acuerdo Final para lograr la estabilización y consolidación en los territorios intervenidos.

2. Impartir los lineamientos y coordinar la Hoja de Ruta de que trata el artículo 281 de la Ley 1955 de 2019 con el acompañamiento técnico del Departamento Nacional de Planeación y de la Agencia para la Renovación del Territorio.

3. Asesorar al Presidente de la República y al Director del Departamento en la formulación, estructuración y desarrollo de las políticas, programas y proyectos que se requieran para la implementación del Acuerdo Final, en coordinación con las entidades competentes.

4. Asesorar al Presidente de la República y al Director del Departamento en la formulación, estructuración y ejecución de las políticas y programas para la reincorporación de los grupos armados ilegales, en coordinación con la Agencia Nacional de Reincorporación.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Decreto 1223 de 2020 de la Presidencia de la República, por el cual se modifica la estructura de la Agencia de Renovación del Territorio, indica en su artículo 1 como funciones de la Agencia de Renovación del Territorio (ART):

“1. Adoptar los planes de acción para la ejecución de las políticas del Gobierno nacional para la intervención de las zonas rurales de conflicto priorizadas.

2. Liderar el proceso de coordinación ínter e intersectorial a nivel nacional y territorial, para la estructuración y ejecución de planes y proyectos de intervención territorial, que permitan desarrollar la estrategia de intervención de las zonas rurales de conflicto priorizadas.

(...) 15. Formular e implementar estrategias para articular y coordinar con las demás entidades competentes, la intervención institucional para el desarrollo rural con enfoque territorial, incluidas aquellas relacionadas con la sustitución de cultivos de uso ilícito, en las zonas de conflicto priorizadas.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Convenio Interadministrativo 195 de 2021 celebrado entre el DAPRE y la ART indica lo siguiente:

“PRIMERA. – OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y la Agencia de Renovación del Territorio para la implementación de acciones orientadas a la atención de víctimas de actividades ilícitas, lucha contra las drogas y crimen organizado en el desarrollo de las zonas estratégicas de intervención integral.

(...) SÉPTIMA. – OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LA ART:

1. Garantizar que los recursos, en virtud de este convenio, sean destinados para los proyectos en las zonas estratégicas de intervención integral (...)
4. Efectuar la contratación necesaria para dar cumplimiento a la ejecución objeto del convenio (...)
7. Ejecutar los recursos de acuerdo con la destinación por departamentos y municipios detallados en el anexo técnico de este convenio. (...)
10. Presentar al Supervisor del convenio, informes de ejecución técnica y financiera de forma mensual (...)
17. Garantizar en todas las instancias y eventos que se realicen con ocasión de la ejecución del convenio, se haga bajo la imagen de Presidencia de la República, Consejería para la estabilización y ART-PDET.

OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL DAPRE-CONSEJERÍA PRESIDENCIAL PARA LA ESTABILIZACIÓN Y LA CONSOLIDACIÓN

1. Prestar toda la colaboración e información a la Agencia de Renovación del Territorio – ART para que el objeto del convenio se desarrolle de conformidad con los términos del presente documento.
 2. Realizar el desembolso de los recursos del convenio (...)
 4. Realizar seguimiento adecuado y oportuno a los recursos asignados en el marco del Convenio.
 5. Verificar a través del supervisor del convenio que los proyectos ejecutados por la ART se ajustan a lo programado y aprobado.”
- (Subrayado fuera de texto)

Entre tanto, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 386 de 2018 en el Marco normativo para entidades de gobierno, modificada por la Resolución 090 de 2020, señala lo siguiente:

“Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. (...)”

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...) 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...) Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal. En este sentido, para realizar el reconocimiento contable de un convenio interadministrativo, se debe tener en cuenta, entre otras cosas, el objeto contractual, el rol que cumple cada parte, el título por el cual la parte entrega los recursos y el título por el cual la otra parte recibe los recursos.

Asimismo, la naturaleza de la entrega de los recursos se debe evaluar atendiendo al tenor del contrato o convenio, esto es, si los entrega como una contraprestación por los servicios recibidos, si los entrega para que la otra entidad realice las gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad o si los entrega como transferencia o subvención.

Cuando se ha determinado que entre las partes no existen intereses contrapuestos, es decir, ambas buscan lograr objetivos comunes, lo cual en el fondo implica una distribución de actividades con el fin de desarrollar un objetivo común, dado que no se estipula una remuneración por tal hecho pues ninguna de las partes le brinda un servicio a la otra, corresponderá reconocer la entrega de recursos como recursos en administración.

De acuerdo con lo preceptuado 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, y modificado por la Resolución 090 de 2020, los recursos entregados en administración son aquellos bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

Así mismo, el Procedimiento especifica que el control de los recursos se determina sobre la capacidad que tiene la entidad 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.

Para este caso en particular, el objeto del Convenio Interadministrativo No. 195 de 2021, suscrito entre el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) y la Agencia de Renovación del Territorio (ART), es aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para la implementación de acciones orientadas a la atención de víctimas de actividades ilícitas, lucha contra las drogas y crimen organizado en el desarrollo de las zonas estratégicas de intervención integral, donde además del DAPRE se obliga a realizar el desembolso de los recursos del convenio. Esto lleva a concluir que se cumple la definición de Recursos Entregados en Administración.

Adicionalmente, se observa que la ART no controla los recursos entregados por el DAPRE, puesto que dentro de las obligaciones señaladas en la cláusula séptima del Convenio se encuentran, entre otras cosas, garantizar que los recursos sean destinados para los proyectos en las zonas estratégicas de intervención integral; ejecutar los recursos de acuerdo con la destinación por departamentos y municipios detallados en el convenio; presentar al Supervisor del convenio, informes de ejecución técnica y financiera de forma mensual; y garantizar en todas las instancias y eventos que se realicen con ocasión de la ejecución del convenio, se haga bajo la imagen de Presidencia de la República, Consejería para la estabilización y ART-PDET.

Teniendo en cuenta lo anterior, las entidades deberán aplicar el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, de la siguiente manera:

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, es decir el DAPRE, 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, es decir la ART, 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 ART informe sobre la gestión realizada con los mismos, el DAPRE 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 ART 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.

CONCEPTO No. 20211100066371 DEL 17-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos en administración, derechos fiduciarios y patrimonios autónomos.

Doctora
DAMARIS MATILDE ARROYO VALENCIA
Coordinadora (e) Grupo de Contabilidad
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010039902, el 02 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Antecedentes:

1.1. Resolución No. 090 de mayo de 2020

La Resolución No. 090 del 8 de mayo de 2020 modifica y determina el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

El artículo 2 del procedimiento determina:

“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 en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la

titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.” Subrayado propio.

1.2. Concepto CGN No. 20192000033801 DEL 13-08-2019

A través de este concepto, la CGN establece 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. Como conclusiones a las consultas realizadas, la CGN estableció:

“CONCLUSIONES

(...)

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.” Subrayado propio.

2. Consulta.

1. De acuerdo con el significado de recurso entregado en administración, contenido en el procedimiento de la Resolución 090 de 2020 y el concepto CGN No. 20192000033801, ¿Qué significa en el reconocimiento contable, para establecer la configuración de una administración, la entrega de recursos sin que medie un contrato de fiducia?

2. Teniendo en cuenta la naturaleza financiera y jurídica de la fiducia mercantil, cuando se entregan recursos a un patrimonio autónomo, ¿Se configura una administración de recursos?

3. En el Catálogo General de Cuentas, ¿Por qué razón la cuenta contable DERECHOS EN FIDEICOMISO, establecida en la Resolución 090 de 2020 para el reconocimiento del derecho fiduciario, se encuentra desligada de la cuenta contable RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN?”

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, resuelve:

“ARTICULO 2°. 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)

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 modificado por la Resolución N° 167 de 2020, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: “(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, define en el numeral 6.1.1. Activos:

“48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución No. 090 del 2020, determina:

“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 en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

(...)

1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la entidad, sin que se transfiera la propiedad de los mismos. La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos, o fiducia de garantía.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar 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.

Si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada.

(...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 620 de 2015 y sus modificaciones, 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." (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el referido CGC en relación con la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, la describe así: "Representa el valor de los derechos fiduciarios controlados por la entidad, administrados a través de contratos de fiducia mercantil." (Subrayado fuera de texto). Además, establece que se debita, entre otros, por el valor del derecho en el respectivo patrimonio autónomo.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a cada una de sus preguntas:

1. ¿Qué significa en el reconocimiento contable, para establecer la configuración de una administración, la entrega de recursos sin que medie un contrato de fiducia?

Para este caso se configura la administración de los recursos cuando estos son entregados a una entidad que no corresponde a una sociedad fiduciaria, por tanto, la entidad que recibe los recursos puede ser otra entidad de gobierno o una tesorería centralizada.

El tratamiento contable cuando se entregan recursos en administración a entidades diferentes a sociedades fiduciarias corresponderá al numeral 2. Recursos entregados en administración a tesorerías centralizadas o al numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2. Teniendo en cuenta la naturaleza financiera y jurídica de la fiducia mercantil, cuando se entregan recursos a un patrimonio autónomo, ¿Se configura una administración de recursos?

La entidad debe tener en cuenta cuál fue la vía por medio de la cual se constituyó el patrimonio autónomo al cual le está entregando recursos, es decir, si el patrimonio autónomo fue constituido por voluntad de la entidad o por disposición obligatoria en virtud de una disposición legal.

Cuando el patrimonio autónomo se constituya por mandato expreso de una disposición legal y esté a cargo de una entidad pública, debe aplicar el Régimen de Contabilidad Pública por cuanto se entiende que corresponden a entidades contables públicas independientes, y por lo tanto los recursos que sean entregados a estos deberán ser reconocidos atendiendo a su esencia económica, ya sea por concepto de transferencia, recursos entregados en administración u otros.

Por su parte, cuando se haga referencia a patrimonios autónomos constituidos por voluntad de la entidad a través de una fiducia mercantil, y teniendo en cuenta que la transferencia de la propiedad de los recursos no es plena sino instrumental, por cuanto la administración se centra en cumplir con la finalidad definida para el negocio fiduciario, corresponde a la entidad que entrega los recursos, y aún los controla, incorporarlos en su información financiera a través de la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO; y le es aplicable el numeral 1.2. Fiducia mercantil, del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, si la entidad que controla los recursos es una entidad de gobierno.

3. ¿Por qué razón la cuenta contable DERECHOS EN FIDEICOMISO se encuentra desligada de la cuenta contable RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN?

De acuerdo con las descripciones contenidas en el Catálogo General de Cuentas, anexo a la Resolución No. 620 de 2015 y sus modificaciones, en la cuenta contable 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO se reconocen los derechos fiduciarios que controla la entidad en patrimonios autónomos que ha constituido, y que se encuentran administrados a través de contratos de fiducia mercantil.

Por su parte, en la cuenta contable 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN se reconocen los recursos que la entidad controla y son administrados a través de sociedades fiduciarias por medio de contratos diferentes de fiducia mercantil, así como los administrados por entidades distintas de las sociedades fiduciarias a través de contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades.

CONCEPTO No. 20211100067521 DEL 19-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento de recursos recibidos a través de convenio interadministrativo.

Doctora
MARÍA CENEIDA ROTAVISTA BURITICA
Dirección de Contabilidad General
Gobernación de Risaralda
Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010040722, el 08 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el año 2015 el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y el Departamento de Risaralda suscribieron el Convenio Interadministrativo N. 439-2015, según la cláusula primera de la minuta del Convenio el objeto fue: "Articular esfuerzos y optimizar recursos para la cofinanciación de proyectos integrales de capacidades productivas y de proyectos de desarrollo productivo sostenible en el territorio del Departamento de Risaralda, con el fin de generar las condiciones y capacidades locales para el desarrollo rural", según la cláusula novena los desembolsos por parte del Ministerio eran en total \$3.267.131.342, de los cuales solo realizaron un desembolso por \$1.306.852.537 quedando un saldo de 1.960.278.805.

Para el reconocimiento contable el Ministerio de Agricultura no hizo registro inicial de la totalidad del convenio, solo causó el giro por valor de 1.306.852.537 y lo hizo basado en la resolución 386 de 2018 procedimiento contable de los recursos entregados en administración, así:

DB 1908

CR 4705

Por otra parte, el Departamento de Risaralda, hizo el reconocimiento como transferencia no condicionada, de acuerdo a la Doctrina contable Pública concepto No. 20202300017121 del 18-03-2020, así:

SUSCRIPCION CONVENIO: 3.267.131.342

DB 133712
CR 4428

DESEMBOLSOS: 1.306.852.537

DB 1110

CR 133712

Saldo cuenta 133712 por 1.960.278.805

Desde el reconocimiento inicial, las partes presentan diferencia, el Ministerio de Agricultura solo registró el giro y dio tratamiento contable como recursos entregados en administración mientras que la Gobernación de Risaralda hizo reconocimiento por la totalidad del convenio y posteriormente aplicó disminución con base en los desembolsos, tratándolo como transferencia sin condiciones, lo anterior generó una diferencia en las operaciones recíprocas, dado que la Gobernación conserva el saldo de 1.960.278.805 en la cuenta 133712 Otras transferencias.

Es importante mencionar que el convenio se encuentra en proceso jurídico por incumplimiento, actualmente en apelación ante el Consejo de estado por parte del Departamento de Risaralda, aun no se ha emitido un fallo definitivo frente al proceso.

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente se solicita instrucción sobre el tratamiento contable apropiado, es decir, ¿se debió reconocer como una transferencia sin condiciones o como recursos entregados en administración? Adicionalmente, ¿qué ajustes contables deben hacer las partes? ¿el saldo que conserva el Departamento en las cuentas por cobrar es objeto de deterioro? Lo anterior a fin de subsanar las diferencias en el reporte de operaciones recíprocas dado que el Ministerio no reporta cuenta por pagar y el Departamento si registra una cuenta por cobrar.”

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo No. 20150439 celebrado entre la Nación-Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y el Departamento de Risaralda, del 11 de junio de 2015, señala:

“CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO.- Articular esfuerzos y optimizar recursos para la cofinanciación de proyectos integrales de capacidades productivas y de proyectos de desarrollo productivo sostenible en el territorio del Departamento de Risaralda, con el fin de generar las condiciones y capacidades locales para el desarrollo rural. CLÁUSULA SEGUNDA: ALCANCE DEL OBJETO.- a) Implementar Proyectos Integrales de Fortalecimiento de Capacidades Productivas del pequeño productor; b) Implementar mecanismos de emprendimiento a través de la Cofinanciación de Proyectos Productivos sostenibles, con acompañamiento técnico, capacitación y promoción de la productividad en las organizaciones de productores. CLÁUSULA TERCERA: PLAN OPERATIVO.- El desarrollo del objeto del presente Convenio y en particular, a las obligaciones que de él se deriven, las partes se sujetarán a un Plan Operativo elaborado por EL COMITÉ ADMINISTRATIVO (...) CLÁUSULA CUARTA: COMITÉ ADMINISTRATIVO.- Para todos los efectos relativos a la dirección, la operación y la evaluación del presente Convenio, funcionará un Comité Administrativo, integrado por: 1) El Director de Capacidades Productivas y

Generación de Ingresos del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural o su delegado, quien lo presidirá; 2) El Secretario de Desarrollo Agropecuario del Departamento de Risaralda o su delegado. (...) CLÁUSULA SEXTA: OBLIGACIONES DE DEPARTAMENTO: OBLIGACIONES ESPECÍFICAS.- EL DEPARTAMENTO se obliga a: (...) 10) Garantizar el aporte en efectivo y en especie ofrecido en la ficha técnica del convenio, correspondiente a un total de SEISCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS MCTE (\$650.000.000). (...) 12) Focalizar la inversión a los beneficiarios de cada proyecto, de acuerdo con la orientación del MINISTERIO y 13) Asegurar el acceso a los núcleos demostrativos a otros grupos para replicar conocimientos. 14) Realizar el seguimiento a la ejecución técnica y financiera de los derivados del convenio a través de su Supervisor, el cual será el designado por la Secretaría de Desarrollo Agropecuario del Departamento. (...) 22) Celebrar contratos que se requieran para la ejecución del presente Convenio, con autonomía por su cuenta y riesgo, los cuales deben ser informados y aprobados por el Comité Administrativo. (...) B) OBLIGACIONES GENERALES: (...) 17) Realizar el reintegro a favor del Tesoro Nacional los recursos que le fueron transferidos y no se ejecutaron en la ejecución del convenio, si a ello hubo lugar. 18) Consignar a favor del Tesoro Nacional los rendimientos financieros generados en la cuenta bancaria del convenio, si a ello hubo lugar. (...) CLÁUSULA SÉPTIMA: OBLIGACIONES DEL MINISTERIO.- Para el cabal desarrollo del objeto del presente Convenio, EL MINISTERIO se obliga a: 1) Aportar los recursos para la ejecución del Convenio; (...) 3) Aportar los recursos financieros acordados en la forma señalada en la cláusula Decima. (...) CLÁUSULA NOVENA: VALOR DEL CONVENIO.- El valor del presente Convenio, entendido como la suma del valor de los aportes entregados por EL MINISTERIO Y EL DEPARTAMENTO para su ejecución, asciende a la suma de TRES MIL NOVECIENTOS DIEZ Y SIETE MILLONES CIENTO TREINTA Y UN MIL TRESCIENTOS CUARENTA Y DOS PESOS (\$3.917.131.342) M/CTE., de los cuales el aporte será así: 1) EL MINISTERIO aportará para la ejecución del Convenio la suma de TRES MIL DOSCIENTOS SESENTA Y SIETE MILLONES CIENTO TREINTA Y UN MIL TRESCIENTOS CUARENTA Y DOS PESOS (\$3.267.131.342) M/CTE.; 2) EL DEPARTAMENTO aportará para la ejecución del Convenio la suma de SEISCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$650.000.000) M/CTE; de los cuales TRESCIENTOS CUARENTA MILLONES DE PESOS (\$340.000.000) M/CTE. son en efectivo, y TRESCIENTOS DIEZ MILLONES DE PESOS (\$310.000.000) M/CTE. representados en bienes y servicios, tal y como se detalla en la certificación adjunta y que hace parte integral del presente Convenio. Los valores anteriormente referidos se ejecutarán de acuerdo con el Plan Operativo que hará parte integral del presente Convenio. CLÁUSULA DÉCIMA: DESEMBOLSOS.- Para la realización del objeto del presente Convenio EL MINISTERIO desembolsará al DEPARTAMENTO (...) de la siguiente manera: 1) Un primer desembolso (...) correspondientes al (40%) del valor total aportado por el Ministerio, previo cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución, aprobación del Plan Operativo y demás requisitos de desembolso; 2) Un segundo desembolso (...) correspondientes al (30%) del valor total aportado por el Ministerio, previa verificación de la ejecución del 80% del primer desembolso previa verificación Y aprobación del comité de supervisión; 3) Un tercer desembolso (...) correspondientes al 20% del total del aporte del Ministerio previa verificación de la ejecución del 100% del primer desembolso y el 80% del segundo primer desembolso previa verificación y aprobación del comité de supervisión cuarto. 4) Un cuarto desembolso (...) correspondientes al 10% del total del aporte del MINISTERIO; previa verificación de la ejecución del convenio y entrega del Informe final del mismo, debidamente aprobado por el Comité Supervisor del MINISTERIO. PARÁGRAFO PRIMERO: DESEMBOLSOS DEL DEPARTAMENTO.- Los desembolsos de los recursos que aporta EL DEPARTAMENTO para la ejecución del presente Convenio se realizarán de la siguiente manera: cuando se trata de aportes en especie, se especificará en el Plan Operativo del Convenio, el mecanismo para su entrega. Cuando se trate de dinero en efectivo se hará un desembolso por el valor correspondiente al 100% de los aportes del DEPARTAMENTO una vez se realice la aprobación del Plan Operativo y de Inversión por parte del Comité Administrativo y cuente con el visto bueno del supervisor por parte de la Gobernación. PARÁGRAFO CUARTO.- Los desembolsos en cabeza del MINISTERIO serán efectuados

por la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en la cuenta bancaria aperturada para tal fin por parte del Departamento, (...) PARÁGRAFO QUINTO.- Los desembolsos en cabeza del DEPARTAMENTO serán efectuados por la Dependencia encargada de dicho trámite en la cuenta bancaria aperturada para tal fin. (...) CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA: MANEJO Y CONTABILIZACIÓN DE LOS APORTES.- EL DEPARTAMENTO abrirá una cuenta contable independiente para el manejo de los recursos PROVENIENTES de este Convenio que permitan comprobar la adecuada inversión de los aportes para la ejecución del Convenio, y a presentar los informes que requieran el MINISTERIO, así como los estados de aplicación de fondos y una relación de los gastos, de acuerdo con las normas usuales de contabilidad y en la forma y periodicidad que se le solicite. (...) (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y modificado por la Resolución No. 167 de 2020, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: “(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, define en el numeral 6.1.1. Activos:

“48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución No. 090 del 2020, determina:

“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 en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o 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.

(...)

3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, la entidad que los controla 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, si los recursos administrados corresponden a bienes, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 620 de 2015 y sus modificaciones, 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.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el referido CGC en relación con la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, la describe así: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad para su administración.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades públicas, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice las gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

En ese sentido, de acuerdo con lo establecido en 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 o contrato interadministrativo, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden variar dependiendo de los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato o convenio.

Por lo anterior, en el caso del convenio suscrito entre Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y el Departamento de Risaralda, incluido en la consulta, y teniendo en cuenta que el Ministerio realiza la entrega de los recursos para que sean empleados en la ejecución del convenio por parte del Departamento en el desarrollo de las actividades pactadas, y que la transferencia de la propiedad de los recursos no es plena sino instrumental, el procedimiento contable que se aplicará a este convenio corresponde al de recursos entregados en administración, actualizado mediante la Resolución No. 090 del 2020, y su tratamiento es el siguiente:

Cuando la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional realice el desembolso de los recursos, el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural reconoce este hecho debitando la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. En la medida en que sean ejecutados los recursos de acuerdo con las actividades pactadas, el Ministerio reconoce estas actividades a través de un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente de los activos, si se cumplen con los criterios para ser incorporados conforme al Marco Conceptual, o como gastos o costos incurridos del periodo, o como la disminución de la obligación pagada y acredita la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte el Departamento, con la recepción de los recursos reconoce un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Conforme realiza la gestión de los recursos, el Departamento debita 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 acuerdo con lo señalado en el convenio, los rendimientos financieros que se generen a través de la cuenta bancaria corresponden a recursos que se deben trasladar a favor del Tesoro Nacional, y en atención al procedimiento, estos son reconocidos por el Ministerio 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. Cuando se haga el giro de estos rendimientos al Tesoro Nacional, corresponde al Ministerio debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, y acreditar la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En relación con estos rendimientos, el Departamento los reconoce 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. Cuando efectúe el giro a Tesoro Nacional, debitará la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditará la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si al finalizar el convenio existen recursos entregados en administración no ejecutados, que deben ser reintegrados al Tesoro Nacional, corresponde al Ministerio debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, si el reintegro corresponde al mismo periodo contable en que se entregaron los recursos, o la subcuenta correspondiente de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE, si el reintegro

corresponde a recursos de periodos contables anteriores, y acreditar la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

El Departamento con el reintegro de los recursos debita la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y acredita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si como parte de la ejecución del convenio se incurre en el uso de recursos más allá de los entregados en administración por el Ministerio, y este último se encuentra obligado a cubrirlos de acuerdo con lo señalado en el convenio, corresponde al Ministerio el reconocimiento de la cuenta por pagar a favor del Departamento, así mismo, corresponde al Departamento el reconocimiento de la cuenta por cobrar, siempre y cuando se cumplan con los criterios definidos en el Marco Conceptual para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros. El tratamiento contable de la cuenta por cobrar y la cuenta por pagar, medición inicial y medición posterior, atenderá los lineamientos establecidos en las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

De otra parte, si alguna de las entidades que suscribieron el convenio ha realizado un tratamiento contable diferente al señalado en los párrafos anteriores, dicha entidad se encuentra ante un error de periodos anteriores por una mala interpretación de hechos, para lo cual deberá corregirlo en el periodo actual, sea o no material, aplicando lo indicado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, incluida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20211100069001 DEL 27-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de convenios interadministrativos firmados por la Agencia Nacional Digital

Doctora
LUZ STELLA ROJAS DURÁN
Subdirectora Administrativa y Financiera
Corporación Agencia Nacional de Gobierno (AND)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010040792 el 09 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"La Agencia Nacional Digital AND, es una entidad descentralizada indirecta, con el carácter de asociación civil, de participación pública y naturaleza privada, sin ánimo de lucro adscrita al MINTIC, quien a su vez hizo el aporte inicial para la creación. Bajo esta naturaleza la AND en materia contable se rige por las normas y disposiciones de la CGN de acuerdo al Marco Normativo de Contabilidad para entidades de Gobierno y en materia presupuestal hace parte de las Entidades del Presupuesto General de la Nación y se encuentra dentro del ámbito de entidades SIIF.

La AND, si bien aplica normas y disposiciones de contabilidad y presupuesto público, NO percibe recursos de la Nación, por lo cual su financiación es 100% recursos propios, derivados de la oferta de servicios de diseño, desarrollo e implementación de plataformas y servicios ciudadanos digitales y la suscripción de convenios interadministrativos con otras entidades públicas para el desarrollo de actividades relacionadas con el objeto social de esta entidad.

Para el año 2021, se suscribió Convenio 475-2021 con FONTIC cuyo objeto es "Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para implementar un modelo de Servicios Ciudadanos Digitales que brinde al Estado capacidad y eficiencia para su transformación digital y aumentar las herramientas tecnológicas para la prestación de los servicios de las entidades públicas".

Teniendo en cuenta que la AND no percibe ingreso de la Nación y que la financiación de su funcionamiento debe hacerse con recursos propios, para la vigencia 2021 se tiene previsto que gran parte de los "Gastos de Personal o Beneficios a los empleados" incluyendo los aportes a seguridad social de los trabajadores de la Agencia, sean financiados con recursos del convenio 475-2021 suscrito con MINTIC, previa aprobación por parte de los supervisores de ambas partes.

Los recursos de dicho convenio en materia contable son manejados a través de la cuenta CUN del DTN y reconocidos como "Recursos Recibidos en Administración" en la cuenta 2.9.02.01, cuenta que se incrementa con el valor de los aportes realizados por el Ministerio y se disminuye en la medida que se van ejecutando las actividades a través de los pagos o desembolsos a terceros.

Teniendo en cuenta que dicho convenio financiaría gastos de personal o Beneficios a empleados de la AND, y que en consideración con las características de la información contable de relevancia y representación fiel, entre otras, los gastos por concepto de beneficios a empleados, aportes y contribuciones a la nómina, prestaciones sociales, entre otros, considero deben ser reconocidos y revelados en la contabilidad de la Agencia de acuerdo a su naturaleza, es decir, reconocer y revelar en el estado de resultados de la AND, los gastos derivados por estos conceptos, independiente de la fuente que los financie.

En este sentido, los temas a consultar serían los siguientes:

CONSULTA

- 1. ¿Se debe reconocer los gastos de "beneficios a empleados" en la contabilidad de la AND independiente que sean financiados con recursos de un convenio, reconocido contablemente como "Recursos recibidos en Administración"?*
- 2. Si se reconoce la nómina y demás erogaciones inherentes a la nómina como gasto del período, como se aplica esta ejecución en el convenio, es decir, como disminuyo el valor del convenio por los recursos que financiaron este gasto, teniendo en cuenta que los recursos del convenio están reconocidos como un "Recurso recibido en Administración"?*
- 3. Si la nómina y demás gastos asociados al personal, NO se reconociera como gasto, si no como un menor valor de los "Recursos recibidos en Administración", como se sustenta en la contabilidad el reconocimiento de provisiones de prestaciones sociales, incapacidades u otros gastos que no se financien con estos recursos.?*
- 4.Cuál sería el procedimiento ideal, para reconocer y revelar en la contabilidad estas transacciones?*
- 5. Para otros convenios interadministrativos que se suscriban con otras entidades públicas y que no contemplan en su clausulado el reconocimiento de "comisiones por la administración de los recursos", como podría la entidad como ejecutara del convenio, reconocer en la contabilidad los "Costos Administrativos" incurridos en desarrollo y ejecución de estos, teniendo en cuenta que la entidad si usa parte de sus recursos físicos, humanos, administrativos y tecnológicos para el cumplimiento de las obligaciones contempladas en dicho convenio?"*

CONSIDERACIONES

El Convenio interadministrativo N° 475 de 2021 firmado entre el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y la Corporación Agencia Nacional de Gobierno Digital (ADN), señala:

"PRIMERA. – OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para implementar un modelo de Servicios Ciudadanos Digitales que brinde al Estado capacidad y eficiencia para su transformación digital y aumentar las herramientas tecnológicas para la prestación de los servicios de las entidades públicas.

(...)

TERCERA.- COMPROMISOS DE LA CORPORACIÓN AGENCIA NACIONAL DE GOBIERNO DIGITAL (AND): En desarrollo del objeto, LA AND se compromete a cumplir con los siguientes:

A. Compromisos generales:

1. Presentar al supervisor informes mensuales de ejecución técnica y financiera con los soportes respectivos, 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 presente convenio, deberá ser incluida en el respectivo informe.

(...)

4. Presentar un informe final financiero, y de gestión a la supervisión del convenio máximo el 28 de diciembre de 2021.

(...)

6. Reintegrar los rendimientos financieros, en el evento de llegar a generarse, de los recursos entregados por el MinTIC/ Fondo Único de TIC y los recursos no ejecutados del convenio, los cuales serán consignados en la cuenta que para tal efecto indique el MinTIC/ Fondo Único de TIC.

7. Asumir la responsabilidad de todas las actividades relativas a la ejecución de las obligaciones establecidas en este convenio.

(...)

B. Compromisos especiales:

1. Presentar al supervisor del convenio dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución del presente convenio, el plan de trabajo que permitirá la ejecución del proyecto, en medio físico y digital.

2. Presentar para aprobación del comité técnico operativo de ejecución, el plan de trabajo previa aprobación del supervisor del convenio, el cual hace parte de los entregables para el primer desembolso

(...)

4. Presentar, de manera oportuna, los entregables descritos en el plan de trabajo.

(...)

14. Coordinar lo necesario para disponer los recursos técnicos, de talento humano, documentales y demás que se requieran de manera oportuna.

15. Los entregables y compromisos de este convenio deben estar disponibles de manera oportuna para lo cual se hace necesario el cumplimiento de los niveles de servicio y tiempo establecidos en este convenio.

(...)

CUARTA. – COMPROMISOS DEL FONDO ÚNICO DE TIC: El FONDO ÚNICO DE TIC se compromete con LA AND a:

1. Concurrir en las actividades de conceptualización, estructuración, planificación e intercambio de argumentos a que haya lugar para la buena ejecución del convenio.

(...)

5. Desembolsar oportunamente los recursos establecidos para la realización del objeto del convenio.

6. Las demás propias de la naturaleza del objeto del convenio.

QUINTA . – VALOR Y APORTES DEL CONVENIO: Para todos los efectos legales y fiscales, el valor del presente convenio interadministrativo es por valor de hasta QUINCE MIL SEISCIENTOS SETENTA MILLONES SETECIENTOS OCHO MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y CUATRO PESOS (\$15.670.708.494) MCTE, los cuales serán aportados de la siguiente manera:

- Aporte en dinero del Fondo Único de TIC: QUINCE MIL SEISCIENTOS VEINTINUEVE MILLONES OCHOCIENTOS ONCE MIL SEISCIENTOS PESOS MCTE (\$ 15.629.811.600).
- Aporte AND: CUARENTA MILLONES OCHOCIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y CUATRO PESOS M/CTE (\$40.896.894)., que serán entregados en especie, según la propuesta presentada por la AND.

SEXTA. – FORMA DE DESEMBOLSOS Y REQUISITOS E IMPUTACIÓN PRESUPUESTAL: El FONDO ÚNICO DE TIC desembolsará los recursos del presente convenio, así:

PARÁGRAFO PRIMERO: Para cada desembolso LA AND deberá presentar:

1. Factura o cuenta de cobro aprobada por el supervisor del convenio.
2. Entregables establecidos para cada desembolso de conformidad con el ANEXO PLAN DE TRABAJO Y DESEMBOLSOS del estudio previo.
3. Constancia suscrita por el supervisor del convenio respecto del recibo a satisfacción de cada entregable.
4. Copia de los comprobantes de pago de las contribuciones al Sistema Integral de Seguridad Social en Salud y Pensiones, y contribuciones parafiscales, si a ello hay lugar, según el porcentaje establecido en la Ley.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Los recursos correspondientes al aporte de el FONDO ÚNICO DE TIC se ejecutaran, sin excepción, dentro de la vigencia 2021.

PARÁGRAFO TERCERO: Los procesos de legalización de los recursos aportados por el FONDO ÚNICO DE TIC y ejecutados en la vigencia 2021 se realizarán atendiendo los plazos y las indicaciones, lineamientos y directrices que para tal fin determine el FONDO ÚNICO DE TIC.

PARÁGRAFO CUARTO: En caso de requerirse, se reembolsarán al FONDO ÚNICO DE TIC todos los recursos no ejecutados en la vigencia 2021 y que correspondan al aporte del FONDO ÚNICO DE TIC, lo anterior atendiendo las indicaciones, lineamientos y directrices que para tal fin determine el FONDO ÚNICO DE TIC.

(...)

DÉCIMA PRIMERA. – AUTONOMÍA ADMINISTRATIVA Y EXCLUSIÓN DE RELACIÓN LABORAL. – La Agencia Nacional Digital obrará con plena autonomía administrativa y no existirá relación laboral entre esta y el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones y/o Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, en consecuencia queda expresamente entendido que no existe entre las partes relación laboral alguna, lo que se extiende a los respectivos empleados, dependientes o contratistas que utilice la Agencia Nacional Digital, puesto en que todo caso, será responsable del pago de honorarios, salarios, prestaciones sociales y los aportes parafiscales del personal que vincule para la realización de las actividades necesarias para llevar a cabo los compromisos del presente convenio interadministrativo.

PARÁGRAFO: No existirá entre las partes solidaridad en el cumplimiento de las obligaciones laborales, ni contractuales que cada uno de las partes tenga frente a sus respectivos empleados y/o colaboradores.”
(Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, y modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

4.1. Características fundamentales

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

19. 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.

20. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios.

21. 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.” (Subrayado fuera del texto)

Entre tanto, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 386 de 2018 en el Marco normativo para entidades de gobierno, modificada por la Resolución 090 de 2020, señala lo siguiente:

“Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

(...)

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...) 3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...) Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...) 3.5. Restitución total o parcial de los recursos entregados en administración

Con la restitución total o parcial de los recursos, la entidad que los controla 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, si los recursos administrados corresponden a bienes, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso aclarar que de conformidad con la característica fundamental de representación fiel, definida en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, la información financiera es el reflejo de los hechos que pretende representar, con una descripción que debe ser completa, neutral y libre de errores.

Una descripción es completa cuando se incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado; es neutral si no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera y 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; y, es libre de error cuando 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 sentido, los estados financieros son el reflejo de los efectos de las transacciones y otros sucesos en los que participa la entidad, agrupándolos en activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, atendiendo al principio de esencia sobre forma, el cual consagra 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.”

Así pues, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica,

independientemente de su forma legal. En este sentido, para realizar el reconocimiento contable de un convenio interadministrativo, se debe tener en cuenta, entre otras cosas, el objeto contractual, el rol que cumple cada parte, el título por el cual la parte entrega los recursos y el título por el cual la otra parte recibe los recursos.

Asimismo, la naturaleza de la entrega de los recursos se debe evaluar atendiendo al tenor del contrato o convenio, esto es, si los entrega como una contraprestación por los servicios recibidos, si los entrega para que la otra entidad realice las gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad o si los entrega como transferencia o subvención.

Cuando se ha determinado que entre las partes no existen intereses contrapuestos, es decir, ambas buscan lograr objetivos comunes, lo cual en el fondo implica una distribución de actividades con el fin de desarrollar un objetivo común, dado que no se estipula una remuneración por tal hecho pues ninguna de las partes le brinda un servicio a la otra, corresponderá reconocer la entrega de recursos como recursos en administración.

De acuerdo con lo preceptuado 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, y modificado por la Resolución 090 de 2020, los recursos entregados en administración son aquellos bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica.

Así mismo, el Procedimiento especifica que el control de los recursos se determina sobre la capacidad que tiene la entidad 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.

Para este caso en particular, el objeto del Convenio Interadministrativo No. 475 de 2021, suscrito entre el Fondo Único de Tecnologías de la Información (Fondo Único de TIC) y la Agencia Nacional Digital (AND), es aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para implementar un modelo de Servicios Ciudadanos Digitales que brinde al Estado capacidad y eficiencia para su transformación digital y aumentar las herramientas tecnológicas para la prestación de los servicios de las entidades públicas. Esto lleva a concluir que se cumple la definición de Recursos Entregados en Administración.

Adicionalmente, se observa que la AND, no controla los recursos entregados por el Fondo, puesto que dentro de los compromisos señalados en la cláusula tercera del Convenio se encuentran, entre otras cosas, la presentación de informes de ejecución técnica y financiera acompañado con los soportes respectivos junto con una relación de los gastos efectuados con los recursos del Convenio; la destinación de los recursos aportados por el Fondo al desarrollo del objeto del convenio y dentro del término de ejecución de este; el reintegro al Fondo de los recursos aportados por éste y no ejecutados a la terminación del convenio, junto con los rendimientos financieros si los hubiere; y la legalización parcial y total de los recursos ejecutados en virtud del Convenio ante el Fondo.

Respecto a sus inquietudes relacionadas con el reconocimiento de los beneficios a los empleados derivados del convenio suscrito, es preciso señalar que de conformidad a la cláusula décimo primera, se entiende de forma expresa que no existe entre las partes relación laboral alguna, y que lo mismo se extiende a los

respectivos empleados, dependientes o contratistas que use la AND, al ser el responsable del pago de honorarios, salarios, prestaciones sociales y aportes parafiscales del personal que vincule para la realización de las actividades en desarrollo del convenio, así como no existe solidaridad en el cumplimiento de las obligaciones laborales ni contractuales que cada una de las partes tenga con sus respectivos empleados y/o colaboradores.

Por lo anterior, será necesario identificar el responsable de las obligaciones laborales o contractuales contraídas en el desarrollo del convenio interadministrativo, así cuando las mismas le correspondan a la AND, esta reconocerá en el resultado del periodo los gastos por beneficios a los empleados, de los cuales derivan salarios, prestaciones sociales y parafiscales, así como las demás obligaciones contractuales.

Por otra parte, en caso de que las obligaciones laborales y contractuales correspondan al Fondo, este será el encargado de reconocer en el resultado del periodo los gastos por beneficios a los empleados, así como demás obligaciones contractuales, y en todo caso, si el pago se efectúa a través de los recursos entregados en administración al AND, esta última 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 último, frente a la inquietud del tratamiento contable de otros convenios interadministrativos que se suscriban con otras entidades públicas y que no contemplan en su clausulado el reconocimiento de “comisiones por la administración de los recursos”, de esta manera, se aclara que la CGN no encuentra viable establecer alguna alternativa contable, por cuanto el reconocimiento contable se origina sobre un hecho económico, atendiendo a la característica fundamental de representación fiel, y no, un hecho económico se origina en virtud a un reconocimiento contable.

En consonancia con lo anterior, en caso de que no se desee recibir una comisión por la administración de los recursos, se recomienda analizar el convenio y el concepto por el cual se realiza la entrega de recursos, y así efectuar su reconocimiento contable.

Dado que un procedimiento contable no debe ajustarse a conveniencia, una vez determinadas las circunstancias mediante las cuales la AND recibirá recursos, se deberá evaluar el tratamiento contable que atiende a la esencia económica del hecho.

CONCEPTO No. 20211100069141 DEL 30-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Actualizaciones y soporte técnico de licencias de software

Doctor

JULIO ALFONSO SANABRIA ALMENDRALES

Contador FGN

Fiscalía General de la Nación (FGN)

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010045012, el 30 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Fiscalía General de la Nación suscribió los contratos Nos. 234 –235 –236 y 237 en la vigencia 2020, con los proveedores Internet solutions S.AS y IOCOM LTDA, consistente en la actualización y soporte técnico de licencias de software; el registro contable hizo afectación al gasto y no al activo Intangible. La Auditoría Financiera de la Contraloría General de la República vigencia 2020, observó y dejó como hallazgo este procedimiento, indicando que el registro contable debió realizarse en el Activo Intangible.

Objeto y obligaciones específicas de los contratos

• CONTRATO 234 DE 2020, suscrito el 21/12/2020 con Internet Solutions S.A.S. NIT 830.111.209-1 por valor de \$430.075.520.00, cuyo objeto fue “ACTUALIZACIÓN Y SOPORTE TÉCNICO DE LICENCIAS DE SOFTWARE ESPECIALIZADO PARA EL MANEJO DE EVIDENCIA DIGITAL EN LOS GRUPOS DE INFORMÁTICA FORENSE DEL CTI NIVEL CENTRAL Y SECCIONALES (GRUPOS 1 – LICENCIAS FTK)”. Dentro de las obligaciones específicas pactadas en la CLÁUSULA QUINTA- OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA, se encuentran las siguientes:

OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL CONTRATISTA:

1) “(...) Garantizar la vigencia de la actualización y soporte técnico hasta 31 de diciembre de 2021. La actualización debe permitir el acceso a las últimas versiones liberadas por el fabricante de la herramienta, sin costo adicional para la FGN.

2) Realizar la actualización de licencias para su funcionamiento de acuerdo con lo especificado en la ficha técnica (standalone para trabajo en campo y modelo centralizado para trabajo en oficina).

3) *Garantizar que el modelo centralizado sea escalable de manera tal que permita adicionar a futuro las nuevas actualizaciones o licencias al modelo centralizado y que las licencias sigan manteniendo su condición de perpetuidad con renovación. La infraestructura para el modelo centralizado será asumida por la Entidad (...)*”.

• CONTRATO 235 DE 2020, suscrito el 21/12/2020, con Internet Solutions S.A.S. NIT 830.111.209-1, por valor de \$408.622.200.00, cuyo objeto fue “ACTUALIZACIÓN Y SOPORTE TÉCNICO DE LICENCIAS DE SOFTWARE ESPECIALIZADO PARA EL MANEJO DE EVIDENCIA DIGITAL EN LOS GRUPOS DE INFORMÁTICA FORENSE DEL CTI NIVEL CENTRAL Y SECCIONALES (GRUPOS 2 – LICENCIAS AXIOM)”. Dentro de las obligaciones específicas pactadas en la CLÁUSULA QUINTA-OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA, se encuentran las siguientes:

OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL CONTRATISTA:

1) “(...) Garantizar la vigencia de la actualización y soporte técnico hasta 31 de diciembre de 2021. La actualización debe permitir el acceso a las últimas versiones liberadas por el fabricante de la herramienta, sin costo adicional para la FGN.

Garantizar que el modelo centralizado sea escalable de manera tal que permita adicionar a futuro las nuevas actualizaciones o licencias al modelo centralizado y que las licencias sigan manteniendo su condición de perpetuidad con renovación. La infraestructura para el modelo centralizado será asumida por la Entidad (...)”.

• CONTRATO 236 DE 2020, suscrito el 21/12/2020 con Internet Solutions S.A.S. NIT 830.111.209-1, por valor de \$22.000.000.00, cuyo objeto fue “ACTUALIZACIÓN Y SOPORTE TÉCNICO DE LICENCIAS DE SOFTWARE ESPECIALIZADO PARA EL MANEJO DE EVIDENCIA DIGITAL EN LOS GRUPOS DE INFORMÁTICA FORENSE DEL CTI NIVEL CENTRAL Y SECCIONALES (GRUPOS 3 – LICENCIAS ENCASE)”. Dentro de las obligaciones específicas pactadas en la CLÁUSULA QUINTA-OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA, se encuentran las siguientes:

OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL CONTRATISTA:

1) “(...) Garantizar la vigencia de la actualización y soporte técnico hasta 31 de diciembre de 2021. La actualización debe permitir el acceso a las últimas versiones liberadas por el fabricante de la herramienta, sin costo adicional para la FGN.

2) *Garantizar que el modelo centralizado sea escalable de manera tal que permita adicionar a futuro las nuevas actualizaciones o licencias al modelo centralizado y que las licencias sigan manteniendo su condición de perpetuidad con renovación. La infraestructura para el modelo centralizado será asumida por la Entidad (...)*”.

• CONTRATO 237 DE 2020, suscrito el 21/12/2020 con IOCOM LTDA NIT 830.140.479-5, por valor de \$1.135.978.755,10., cuyo objeto fue “ACTUALIZACIÓN Y SOPORTE TÉCNICO DE LICENCIAS DE SOFTWARE ESPECIALIZADO PARA EL MANEJO DE EVIDENCIA DIGITAL EN LOS GRUPOS DE INFORMÁTICA FORENSE DEL CTI NIVEL CENTRAL Y SECCIONALES (GRUPOS 4 – LICENCIAS BLACKBAG)”. Dentro de las obligaciones específicas pactadas en la CLÁUSULA QUINTA-OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA se encuentran las siguientes:

OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL CONTRATISTA:

1) “(...) Garantizar la vigencia de la actualización y soporte técnico por un (1) año a partir de su instalación y recibo a satisfacción. La actualización debe permitir el acceso a las últimas versiones liberadas por el fabricante de la herramienta, sin costo adicional para la entidad.

3) Realizar la actualización de las licencias según aplique el caso mediante actualización vía web, número o código de validación o con llave dongle; una vez actualizadas las licencias el Contratista debe entregar al Supervisor del Contrato

un informe en donde especifique para cada una de las licencias lo siguiente: número de licencia, fecha en que se realizó la actualización, vigencia, fecha de finalización de la vigencia y reporte de novedades (...)”.

Como se evidencia tanto de la verificación del objeto del contrato, como de las obligaciones específicas del contratista pactadas en el mismo, el contrato tuvo como necesidad satisfacer la actualización de las licencias existentes en condición de perpetuidad con renovación y la contratación de un servicio de soporte técnico y no la adquisición de nuevo licenciamiento de software.

Para estas licencias de software a perpetuidad o de vida útil infinita, el servicio de soporte técnico cobra una gran importancia en el desarrollo del contrato ya que permite a la Fiscalía General de la Nación contar con el acompañamiento permanente del fabricante del software para solucionar los inconvenientes que se puedan presentar en el uso de las herramientas informáticas, que a diario hacen los Grupos de Informática Forense del CTI.

Por otra parte, la actualización de la Licencias además de permitir a la Fiscalía el acceso a las nuevas versiones de la herramienta, es el medio para acceder al servicio de soporte técnico, el cual no es posible si no se da la actualización, es así como esta erogación se convierte en un gasto anual recurrente para garantizar el adecuado funcionamiento de la herramienta a través de un servicio de soporte técnico.

Teniendo en cuenta lo anterior, de manera atenta solicito su concepto para definir si lo realizado por la Fiscalía General de la Nación, se encuentra ajustado al Marco normativo para el reconocimiento de las actualizaciones y soporte técnico de las licencias de software”.

CONSIDERACIONES

Los párrafos 1 y 11 de la norma de Activos intangibles de 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 modificadas por la Resolución 218 de 2020, señalan:

“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 12 meses.

(...)

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 de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las anteriores consideraciones, se concluye:

Cuando se trate de la adquisición de nuevos softwares licenciados, independientes a los adquiridos previamente por la entidad, le corresponde a esta apoyarse en juicios profesionales para determinar si se cumplen 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. Además, estos activos se caracterizan porque no se esperan vender en el curso de las actividades de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

Ahora bien, cuando se trate de la adquisición de servicios de actualización de softwares licenciados, previamente reconocidos como activos intangibles, le corresponde a la entidad apoyarse en juicios profesionales para determinar en cuál de las siguientes categorías se ubican estas erogaciones:

1. Actualizaciones de 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, así como el de conservar la capacidad normal de uso del activo.
2. Actualizaciones de adiciones o mejoras, que como su nombre lo indica están destinadas a mejorar o aumentar el rendimiento del software licenciado de forma sustancial, mejorando su capacidad productiva o eficiencia operativa, ampliando su vida útil, mejorando la calidad de los productos o servicios, o reduciendo significativamente los costos.

Por lo anterior, si corresponde a erogaciones para la adquisición de actualizaciones de conservación o corrección de los softwares licenciados, así como cualquier erogación destinada al mantenimiento general, se deben reconocer 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.

Entre tanto, si corresponde a erogaciones de adiciones o mejoras de los softwares licenciados y reconocidos como activos intangibles, se deben reconocer como un mayor valor del activo intangible, siempre que se incurran para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

Ahora bien, si se realizaron pagos anticipados por concepto de las actualizaciones, 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 No. 20211100070161 DEL 06-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Gastos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la cesión plena del control de los recursos de cofinanciación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros (SITMP) a la empresa de transporte.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.
	TEMAS	Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la cesión plena del control de los recursos de cofinanciación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros (SITMP) a la empresa de transporte.

Doctora
SANDRA LILIANA ÁNGEL ALMARIO
Coordinadora Unidad de Movilidad Urbana Sostenible (UMUS)
Ministerio de Transporte
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010043112, el 23 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“(…)

Teniendo en cuenta que la Unidad de Movilidad Urbana Sostenible – UMUS del Ministerio de Transporte, de acuerdo con la Resolución 4812 del 10 de octubre de 2019, dentro de su competencia, apoyará los proyectos de los Sistemas Integrados de Transporte Masivo - SITM, de los Sistemas Estratégicos de Transporte Público - SETP, de los Sistemas Integrados de Transporte Regional - SITR, que sean cofinanciados por la Nación, así como aquellos proyectos de sistemas de movilidad urbano y/o regional que llegaran a desarrollarse dentro del marco de la Política Nacional de Movilidad Urbana Sostenible, realizando el acompañamiento y seguimiento a los Entes Gestores, entre otros, al componente

administrativo, financiero y contable, a través del Manual Financiero entre otras herramientas financieras y contables. Es importante señalar que el Manual Financiero se implementa, desarrolla y actualiza acogiendo los conceptos dispuestos por parte de la Contaduría General de la Nación.

En este orden de ideas, de manera atenta, en relación al Radicado CGN No. 20211120034951 de fecha 02 de junio de 2021 que tiene como propósito responder la consulta realizada por el Municipio de Medellín, radicada ante la CGN con N° 20211400021592, referente a las siguientes inquietudes:

- “1. ¿La Resolución No 226 de 2020 derogó el Concepto No 20162000008641 del 16 de marzo de 2016 o ambos actos administrativos coexisten?*
- 2. ¿El Municipio de Medellín al ceder plenamente los recursos del proyecto Metro Ligero Avenida 80 al Ente Gestor, esto es, a la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. -Metro de Medellín Ltda.- qué dinámicas contables deberá aplicar en su contabilidad y cuáles deberá aplicar la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Ltda. -Metro de Medellín Ltda.?”*

Referente a la primera inquietud en el concepto 20211120034951 se expuso lo siguiente: “1. Vigencia del concepto con radicado CGN N° 20162000008641, del 16 de marzo de 2016:

De conformidad con lo establecido en el artículo 1º de la Resolución 226 de 2020, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores, también aplicará a las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen en calidad de entes gestores. Así mismo, el artículo 3º de la referida Resolución establece que la misma tiene aplicación a partir del 1º de enero de 2021 y deroga la Doctrina Contable Pública que le sea contraria.

En virtud de lo anterior, el concepto CGN No 20162000008641, del 16 de marzo de 2016, dirigido a la doctora Alexandra Álvarez de la Empresa de Transporte del Tercer Milenio, Transmilenio S.A., en el que se establece el tratamiento contable de los recursos entregados por la Nación, el Distrito Capital, el Departamento de Cundinamarca y el Municipio de Soacha para la financiación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, perdió su vigencia el 1º de enero de 2021 como consecuencia de la derogatoria, por cuanto la empresa Transmilenio S.A., constituida como ente gestor, debe aplicar el Procedimiento expedido por la Resolución 226 de 2020 para efectuar el registro de los hechos económicos relacionados con el sistema integrado de transporte masivo de pasajeros. “

Ahora bien, teniendo en cuenta que el concepto No. 2021112003495, deroga la doctrina contable publica presente en el concepto CGN No. 20162000008641 del 16 de marzo de 2016, a partir del 1º de enero de 2021, y dentro del mismo, no se incluye la dinámica contable para el registro de las operaciones cuando los recursos sean cedidos por parte del Ente Territorial a los Sistemas Integrados de Transporte Masivo - SITM, doctrina contable que se encuentra consignado dentro del concepto CGN No 20162000008641 de la siguiente forma:

“...

Esencia económica de la operación: Cesión plena del control de los recursos

Si se determina de manera conjunta que la operación mediante la cual se entregan los recursos para la financiación de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM, corresponde a una cesión plena del control de los recursos, en la que se evidencia que la empresa es la beneficiaria de los mismos y por consiguiente puede justificarse el reconocimiento contable de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo – SITM en su situación financiera, así como el aumento de su patrimonio, la empresa registrará los recursos recibidos como una subvención.

En este orden de ideas, si se determina que la subvención entregada por las entidades territoriales es reintegrable dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, la empresa las registrará en la cuenta 2990 – OTROS PASIVOS DIFERIDOS, hasta tanto cumpla con las condiciones ligadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso en la cuenta 4430 – SUBVENCIONES.

Ahora bien, si se concluye que la subvención no es reintegrable a las entidades territoriales, es decir que la ejecución de los recursos no está condicionada, Transmilenio S.A. registrará los recursos recibidos como un ingreso directamente en la cuenta 4430 – SUBVENCIONES.

Por su parte, las subvenciones recibidas para cubrir costos y gastos específicos, deberán ser reconocidas como ingresos en la cuenta en la cuenta 4430 – SUBVENCIONES, en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.” ...

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, se hace necesario contar con el apoyo de esa entidad en el sentido de conocer lo establecido en cuanto a la dinámica contable en la Esencia económica de la operación: Cesión plena del control de los recursos por parte de los Sistemas de Transporte.

(...)”

CONSIDERACIONES

1. Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución 533 de 2015 y actualizado por la Resolución 167 de 2020, define el principio de Esencia sobre forma, así: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el referido Marco Conceptual define en su numeral 6.1.1 los activos en los siguientes términos:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad”. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el artículo 1º de la Resolución 226 de 2020 “Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores” establecen:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores, con el siguiente texto:

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores. Este procedimiento también aplicará a las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen en calidad de entes gestores.

(...)

El ente gestor es la entidad del sector público que se constituye con el fin adelantar, en nombre de la entidad territorial, las actividades de planificación, gestión, coordinación, supervisión y seguimiento del SITMP, las cuales son necesarias para su implementación y sostenibilidad.

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

2. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2014 y actualizado por la Resolución 168 de 2020, define el principio de Esencia sobre forma como “las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”.

Así mismo, el numeral 6.1.1. del Marco Conceptual define a los activos en los siguientes términos:

“6.1.1. Activos

47. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

48. El control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

49. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. ...

50. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente capacidad del activo para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo.

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, el numeral 2.2. Subvenciones de la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones establece:

“2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico sin entregar nada a cambio. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

(...)

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Antes de resolver su consulta, es preciso señalar que mediante la Resolución 226 de 2020 la CGN expidió el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el sistema integrado de transporte masivo de pasajeros, el cual debe ser aplicado por las empresas constituidas como entes gestores y que se encuentran bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Una vez aclarado lo anterior, se procede a dar respuesta a su consulta en los siguientes términos:

Es necesario precisar que, de acuerdo con los Marcos Conceptuales para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se reconocerán como activos los recursos controlados por la entidad o empresa, según corresponda, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio (únicamente cuando se trata de una entidad de gobierno) o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Así las cosas, les corresponde a las partes que intervienen en el convenio de cofinanciación apoyarse en juicios profesionales que aborden integralmente los elementos de la definición de activo y del principio de Esencia sobre forma establecidos en los Marcos Conceptuales para definir el tratamiento contable de los recursos entregados por el ente territorial a la empresa pública de transporte para financiar los componentes de un proyecto de Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros (SITMP). Entre los elementos antes mencionados se encuentra el control, el cual implica la capacidad de la entidad o empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin generar beneficios económicos futuros u obtener potencial de servicios en el caso de las entidades de gobierno.

Para la evaluación del control, los Marcos Conceptuales establecen un listado no exhaustivo de algunos aspectos que las entidades o empresas deben tener en cuenta para evaluar si existe o no control sobre los recursos, tales como: la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio en el caso de las entidades de gobierno o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Además, los Marcos Conceptuales señalan que los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos corresponden a: i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente su capacidad para generar beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo en el caso de las entidades de gobierno, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este en el caso de las entidades de gobierno.

Así las cosas, si una vez evaluado conjuntamente cada uno de estos aspectos que constituyen la existencia del control sobre los activos, se determina que por esencia económica la operación corresponde a una cesión plena del control de los componentes del SITMP a la empresa que se encuentran bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y no se constituyó como ente gestor, por cuanto, entre otros, obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros de los recursos y bienes, y asume sustancialmente los riesgos y obligaciones inherentes asociados con los bienes, recursos y sostenibilidad del SITMP, le corresponderá al ente territorial y a la empresa reconocer el hecho económico como una subvención.

Por lo anterior, si se determina que la subvención entregada por la entidad territorial es reintegrable dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones, la empresa la registrará en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, hasta tanto cumpla con las condiciones ligadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso en la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Por su parte, la entidad territorial registrará los recursos entregados en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, la cual se amortizará en la medida que se cumplan las condiciones, afectando la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por el contrario, si se determina que la subvención no es reintegrable a la entidad territorial, es decir, que la ejecución de los recursos no está condicionada, la empresa reconocerá la recepción de los recursos como un ingreso en la cuenta 4430-SUBVENCIONES, mientras que la entidad territorial los registrará directamente en la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

En cuanto a las subvenciones recibidas para cubrir costos y gastos específicos, estas deberán ser reconocidas por la empresa como ingresos en la cuenta 4430-SUBVENCIONES, en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando.

Ahora bien, si una vez evaluado conjuntamente cada uno de estos aspectos que constituyen la existencia del control sobre los activos, se determina que por esencia económica el ente territorial mantiene el control de los componentes del SITMP, por cuanto, entre otros, obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los recursos y bienes, y asume sustancialmente los riesgos y obligaciones inherentes asociados con los bienes, recursos y sostenibilidad del SITMP, le corresponderá al ente territorial integrar a su contabilidad la información del SITMP.

CONCEPTO No. 20211100070261 DEL 07-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Actualización de derechos fiduciarios.

Doctor
JORGE ALBERTO MORENO VILLARREAL
Subdirector de Finanzas y Presupuesto
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010043192, el 23 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Antecedentes:

1.1. Resolución No. 090 del 8 de mayo de 2020

La Resolución No. 090 del 8 de mayo de 2020 modifica y determina el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

El numeral 1.2. Fiducia mercantil del procedimiento contable referido, establece las directrices para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad. En este numeral se indica, que para la entidad que controla los recursos, se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

El numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios, determina que los derechos en fideicomiso se actualizarán con la información que suministre la sociedad fiduciaria y que los mayores o menores valores obtenidos respecto a los derechos en fideicomiso, para el caso que nos compete, se registrarán debitando o acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, reconociendo como contrapartida el correspondiente efecto en el resultado del ejercicio, como ingreso o gasto.

1.2. Inversiones en controladas

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del marco normativo para entidades de gobierno incluyen en el numeral 5. INVERSIONES EN CONTROLADAS, el procedimiento contable para el registro de las participaciones patrimoniales que la entidad tenga en empresas societarias que se encuentran bajo el principio de negocio en marcha y sobre las cuales ejerza control.

En el numeral 5.3. Medición posterior, establece que:

“Con posterioridad al reconocimiento, la entidad controladora medirá las inversiones en controladas, en sus estados financieros individuales, por el método de participación patrimonial.”

Este método implica que la inversión se incremente o disminuya para reconocer la participación que le corresponde a la entidad controladora en los resultados del periodo de la empresa controlada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originen en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales, después de la fecha de adquisición de la inversión.

La participación en los resultados del periodo de la empresa controlada aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo, respectivamente. (...)” Subrayado nuestro.

1.3. Acuerdos conjuntos

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del marco normativo para entidades de gobierno incluyen en el numeral 7. ACUERDOS CONJUNTOS, los criterios para el registro de este tipo de hechos económicos. Este numeral establece que: “Un acuerdo conjunto es un acuerdo que se celebra para realizar una operación conjunta o un negocio conjunto, en el cual dos o más partes mantienen control conjunto de modo que las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control”. De igual forma establece que: “La clasificación de un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto dependerá de los derechos y obligaciones de las partes con respecto al acuerdo.” Subrayado nuestro.

En el numeral 7.2.1. Reconocimiento, del numeral 7.2. Negocios conjuntos, se determina:

“Se reconocerá como un negocio conjunto el acuerdo mediante el cual las partes que poseen control conjunto, en una empresa societaria que se encuentra bajo el principio de negocio en marcha, tienen derecho a los activos netos de esta. Esas partes se denominan participantes en un negocio conjunto”.

El negocio conjunto se materializa a través de la constitución de otra entidad, la cual controla los activos del negocio conjunto; incurre en pasivos, gastos y costos; obtiene ingresos; celebra contratos en su propio nombre; obtiene financiamiento para los fines de la actividad del negocio; y lleva su propia contabilidad. Cada participante en un negocio conjunto tiene derecho a una parte de los resultados de la entidad bajo control conjunto.” Subrayado nuestro.

En el numeral 7.2.3. Medición posterior, se establece:

“Con posterioridad al reconocimiento, la entidad medirá las inversiones en negocios conjuntos por el método de participación patrimonial”. Subrayado nuestro.

1.4. Concepto CGN 20201100061621, fecha: 04-12-2020

Mediante oficio dirigido a la Contaduría General de la Nación (CGN), con radicado No. 20200010044272, del día 20 de octubre de 2020, se solicitó concepto técnico relacionado con el reconocimiento contable de los gastos por comisión y actualización de derechos en fideicomiso de patrimonios autónomos. Entre otras, se realizó la siguiente consulta:

“Para la actualización del derecho en fideicomiso, ¿El saldo de la cuenta 192603 –Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO” debe ser actualizado/conciliado con el saldo contable registrado en la cuenta patrimonial 3 (patrimonio líquido) del patrimonio autónomo? Asemejándose a la medición posterior de las inversiones en controladas (Método de participación patrimonial)”

La CGN mediante oficio No. 20201100061621, con fecha 4 de diciembre del 2020, emitió concepto técnico relacionado con el registro contable de las comisiones a favor de las sociedades fiduciarias y de pasivos por subsidios de vivienda asignados, pero no se pronunció respecto de la consulta descrita anteriormente.

2. Consultas.

En los procedimientos internos establecidos de control y verificación de actividades propias del proceso contable, actualmente se lleva a cabo la evaluación del tratamiento financiero para todos los hechos económicos relacionados con fiducia mercantil, con las características especiales jurídicas y financieras que conlleva esta tipología de negocio, tomando como base lo establecido en la Resolución 090 de 2020 sobre recursos entregados en administración a sociedades fiduciarias para que se administren mediante fiducia mercantil. Con el propósito de que la información financiera emitida sea útil para la satisfacción de las necesidades de los usuarios, representando fielmente los hechos económicos, nos permitimos realizar las siguientes consultas:

- Teniendo como base los criterios establecidos en las normas específicas de Inversiones en Controladas y Acuerdos Conjuntos para la aplicación en la medición posterior del método de participación patrimonial, en el cierre del periodo contable y de acuerdo con la participación en el negocio, ¿El saldo de la cuenta 192603 - Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO debiera ser ajustado o equiparado con el saldo contable registrado en la cuenta patrimonial 3 (patrimonio líquido) de los estados financieros del patrimonio autónomo?
- Teniendo en cuenta el principio de Periodo Contable, el cual implica la medición de los resultados de los hechos económicos y el patrimonio bajo control en un tiempo específico, y evaluando el tratamiento contable más allá de lo definido en la Resolución 090 de 2020, ¿Cuál es el concepto para el ejemplo en que, en un cierre de periodo contable, el derecho reconocido en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO esté ajustado o equiparado con los saldos registrados en las cuentas de bancos e inversiones de corto plazo de alta liquidez del patrimonio autónomo, si se encuentra registrado contablemente de igual manera en el patrimonio autónomo, cuentas por cobrar o provisiones asociadas a los recursos administrados?”

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 modificado por la Resolución N° 167 de 2020, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: “(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.”. (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el referido Marco Conceptual, en relación con el principio de Periodo contable establece que: “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.”. (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución No. 090 del 2020, determina:

“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 en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar 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.

Si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada.

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan

los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos.

Si se presenta diferencia entre el valor en libros del activo y el valor por el cual se constituye el patrimonio autónomo, esta se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS. 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 que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL.

(...)

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 Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

(...)

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 o la subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditando la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, 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, la entidad 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 o la subcuenta 589034-Pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 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 o la subcuenta 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. 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 que corresponda de la cuenta 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 de texto)

La CGN emitió el Concepto No. 20201100061621 del 04 de diciembre de 2020, referido en su comunicación y dirigido al doctor Julio Cesar Pinillos Patiño, Subdirector de Finanzas y Presupuesto del Fondo Nacional de Vivienda - FONVIVIENDA, en el cual concluyó:

“Por otra parte, 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, lo anterior en el entendido que esta última, como administradora de los recursos, es quien tiene la información completa sobre los pagos y transacciones que se realizan desde sus cuentas, incluyendo las obligaciones propias del patrimonio autónomo.

Por lo anterior, dicho numeral establece que, los menores valores del derecho en fideicomiso 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 que corresponda de la cuenta 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.

(...)

Con base en el desarrollo de los casos mencionados anteriormente, es importante resaltar que, dada la naturaleza de los negocios fiduciarios constituidos a través de fiducia mercantil, existen operaciones diversas que no posibilitan que los hechos económicos realizados en los patrimonios autónomos sean registrados línea a línea en la entidad fideicomitente, toda vez que ellos pueden conllevar el registro de cuentas contables distintas.

De tal forma que el reconocimiento de obligaciones y disminuciones de los derechos en fideicomiso dependen de los hechos económicos que surjan en el patrimonio autónomo, el propósito y los acuerdos contractuales con los que se constituya el mismo, por lo que los conceptos emitidos sobre el tema pueden presentar contextos diferentes que conlleven al desarrollo de procedimientos específicos para cada caso, sin que por ello se omita la aplicación del Procedimiento establecido por la Resolución 386 de 2018 modificado por la Resolución 090 de 2020.

En todos los casos, el Procedimiento define el tratamiento contable que debe observar la entidad para el reconocimiento de estos hechos, de tal forma que se integren y se incorporen dentro de la información financiera de la entidad fideicomitente." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a cada una de sus preguntas:

1. ¿El saldo de la cuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO debiera ser ajustado o equiparado con el saldo contable registrado en la cuenta patrimonial 3 de los estados financieros del patrimonio autónomo aplicando el método de participación patrimonial?

Conforme se señaló en las conclusiones del Concepto No. 20201100061621 del 04 de diciembre de 2020, el saldo de la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO se actualiza con la información que es suministrada por la sociedad fiduciaria, como entidad administradora de los recursos, y quien maneja de manera completa la información sobre todas las transacciones que se realizan entorno al patrimonio autónomo, esto conforme al numeral 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración anexo a la Resolución No. 090 del 2020.

Por lo anterior, no es posible para la entidad fideicomitente, realizar una medición o actualización de los derechos fiduciarios diferente a la allí enunciada para determinar el saldo de la subcuenta, como lo sería la aplicación del método de participación patrimonial señalado en la medición posterior para las inversiones patrimoniales en controladas, asociadas o acuerdos conjuntos.

2. ¿Cuál es el concepto para el ejemplo en que el derecho reconocido en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO esté ajustado a los saldos registrados en las cuentas de bancos e inversiones de corto plazo de alta liquidez del patrimonio autónomo, si se encuentra registrado contablemente de igual manera en el patrimonio autónomo, cuentas por cobrar o provisiones asociadas a los recursos administrados?

Corresponde a la entidad registrar los recursos entregados al patrimonio autónomo conforme se señala en el numeral 1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración anexo a la Resolución No. 090 del 2020, razón por la cual no debe existir duplicidad en la información contable ya que en sus estados financieros corresponde presentar el saldo de la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Por lo que, en la medida en que la entidad reciba por parte del patrimonio autónomo o la sociedad fiduciaria derechos, bienes u obligaciones para ser incorporados en sus estados financieros y controlados o asumidos por esta, deberá afectar la subcuenta y cuenta respectiva del activo adquirido, de la obligación pagada o del

gasto asumido, y acreditar la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, toda vez que se está efectuando una restitución de los recursos que fueron entregados por la entidad al patrimonio autónomo. A partir de esta incorporación la entidad debe aplicar las normas que correspondan según los activos o pasivos de que se trate.

Adicional al registro por los derechos, bienes u obligaciones entregados a la entidad durante el periodo contable, también le corresponde a la entidad efectuar la actualización del saldo de los derechos fiduciarios reconocidos en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, de acuerdo con la información que le sea suministrada por la sociedad fiduciaria.

CONCEPTO No. 20211100077491 DEL 15-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros pasivos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuentas contables que se deben utilizar para registrar un instrumento jurídico celebrado entre la PGN y el Fondo Rotatorio de la Policía.

Doctor
MODESTO VALBUENA TONCÓN
Coordinador Grupo de Contabilidad
Procuraduría General de la Nación (PGN)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010044692 el 30 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Atentamente solicitamos concepto de la Contaduría General de la Nación sobre lo siguiente por cuanto las cuentas reciprocas no tienen coincidencia según lo que se describe a continuación:

La Procuraduría General de la Nación suscribió convenio número 179-275-2019 con el Fondo Rotatorio de la Policía Nacional, cuyo objeto es:

“AUNAR ESFUERZOS ENTRE LA PROCURADURIA GENERAL DE LA NACION Y LA POLICIA QUE PERMITAN ATENDER LOS REQUERIMIENTOS BÁSICOS PARA EL DESPLAZAMIENTO AEREO DEL SEÑOR PROCURADOR GENERAL DE LA NACION, ASI COMO A ALGUNOS FUNCIONARIOS Y COLABORADORES DESIGNADOS POR EL SEÑOR PROCURADOR”

El valor inicial del convenio fue de \$300.000.000 con adición de \$86.862.840. Estos valores fueron girados al Fondo Rotatorio de la Policía, es un anticipo, y en la medida que se recibe el servicio de transporte aéreo se va registrando el gasto y disminuyendo el activo.

Tenemos diferencia de criterio en la utilización de cuentas reciprocas por cuanto en la PGN registramos los pagos en la cuenta “190801001 EN ADMINISTRACIÓN” cuya cuenta recíproca, según reglas de eliminación, es “290201 EN ADMINISTRACIÓN”, esto con base en Procedimiento contable para el registro de bienes entregados en administración, numeral 3.1.; mientras que en el Fondo Rotatorio registran en la cuenta “290102 ANTICIPO SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS” cuya cuenta recíproca es “190601 ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS.”

CONSIDERACIONES

Sobre los anticipos, el 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.)

De otra parte, 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.” (Subrayado fuera de texto)

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)

El Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades, indica:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la entidad.

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades

fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1906- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, así: “Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en el referido CGC se 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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

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.

Cuando el contenido de dichos aspectos sea confuso, ambiguo o cada parte analice su rol en el convenio o contrato de una forma diferente, 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 ese sentido, se procede a dar respuesta al caso particular bajo los siguientes términos:

1. Recursos entregados en administración

Los recursos entregados y recibidos 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.

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.

En ese sentido, cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, 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.

Por su parte, 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.

Cuando la entidad que administra los recursos informa sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que controla 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 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. Es de recalcar que la entidad administradora de los recursos no debe acumular 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.

2. Entrega de anticipos

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en Concepto 00102 de 2017, indicó que 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.

Por su parte, la Sección Tercera del Consejo de Estado en Sentencia del 22 de junio de 2001 expone que un anticipo corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales.

Ahora bien, 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, y baja en cuentas de los recursos girados como anticipos.

Lo anterior, en el entendido que los anticipos o avances corresponden a valores entregados por una entidad, para la obtención de bienes y servicios. En ese sentido, los anticipos se entienden como derechos en los que existe una retribución pactada mediante la prestación de un servicio o suministro de un bien. De esta forma, el anticipo tiene una contraprestación distinta a la generación de un flujo de efectivo.

Así las cosas, un anticipo entregado en cumplimiento de un instrumento jurídico celebrado se debe registrar mediante un débito en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos, y acreditar la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando los recursos se reciben a título de anticipo, se deberán reconocer como un pasivo en la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual deberá disminuir cuando se realicen las legalizaciones provenientes del uso de los recursos.

Por lo tanto, la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y la subcuenta 290102-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, deberán utilizarse únicamente cuando en los contratos celebrados se hayan pactado anticipos.

Si de conformidad con el análisis efectuado se concluye que los recursos entregados se hacen a título de anticipo, la PGN deberá efectuar la reclasificación a la cuenta correspondiente.

CONCEPTO No. 20211100070361 DEL 08-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Cuentas por pagar Otros pasivos Otros ingresos Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de operaciones relacionadas con recursos recibidos en administración Registro sobretasa ambiental Depuración cuenta Recaudos por clasificar Depuración saldo de cuentas por cobrar

Doctor
FREDY ALEXANDER VERDUGO ANGARITA
Profesional Especializado
Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía-CORPORINOQUIA
Yopal - Casanare

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211100043552 el 26 de julio de 2021 se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

"1- La Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia-CORPORINOQUIA (Ejecutor), suscribió convenio con la Gobernación de Casanare (Controlador), recibiendo recursos en administración.

*(...)
Con los recursos recibidos, CORPORINOQUIA suscribió contratos con entidades privadas.(...) El reconocimiento de este hecho, disminuyó el saldo de la cuenta 2902- RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN lo cual se ve reflejado al momento del cierre del trimestre*

Sin embargo, al momento de realizar la circularización de operaciones recíprocas, la Gobernación de Casanare manifiesta que los recursos aún no han sido ejecutados, pues el supervisor designado por dicha entidad no ha realizado las visitas requeridas para presentar el informe de supervisión con el cual amortizarán los recursos entregados en administración, independiente de que se le remitan los soportes con los cuales CORPORINOQUIA realizó el reconocimiento de la ejecución de los recursos.

(...)

Frente a esto, ¿Se puede realizar amortización con los soportes de la entidad ejecutora de recursos, aún si estos documentos no han sido avalados por la supervisión de la entidad controladora?

2- CORPORINOQUIA factura aquellos conceptos que por ley se le ha asignado, tal como lo establece la ley 99 de 1993: “ARTÍCULO 43. TASAS POR UTILIZACIÓN DE AGUAS (...)

En diciembre de 2020 se emitió factura a una de las entidades que consolida con el Ministerio de Defensa (CENTRAL ADMINISTRATIVA Y CONTABLE-CENAC), registrando la subcuenta cuenta 411001-Tasas, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, contra la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Este concepto fue cancelado en enero de 2021. Al momento de realizar la circularización de operaciones recíprocas del cierre 2020, CENAC no reporta cuenta del gasto ni cuenta por pagar al cierre de la vigencia 2020, manifestando que debido a que los procesos los hacen a través del SIIF Nación, no se registra si no cuentan con presupuesto, es decir, manejan contabilidad de caja. Esto genera que para el 2021 estén registrando un gasto sobre el cual CORPORINOQUIA no reporta ingreso alguno, pues fue reconocido en 2020.

(...)

Por lo anterior, se solicita orientación sobre la adecuada forma en que las entidades que manejan los recursos a través del Sistema Integrado de Información Financiera Nación registren los hechos económicos mediante el principio de Devengo, o si esta información no debe ser reportada por CORPORINOQUIA a fin de que no se presenten las diferencias.

3-La Contaduría General de la Nación emitió la Resolución 593 de 2018, en el cual se invita a hacer una adecuada comunicación entre las entidades territoriales y las Corporaciones Autónomas Regionales para el correcto y oportuno registro de la sobretasa y porcentaje al impuesto predial.

Sin embargo, a pesar de que de forma reiterada se solicita a los municipios remitir la información sobre los valores correspondientes al porcentaje y sobretasa, las entidades territoriales no dan una respuesta, y solo se conoce el valor a registrar a finales del mes siguiente al trimestre que se reporta, lo que ha generado dificultades para el adecuado reconocimiento.

(...)

Desde la expedición de la Resolución 593 de 2018, ningún municipio ha notificado a CORPORINOQUIA sobre la sobretasa ambiental total de las liquidaciones del impuesto predial de la vigencia. Solo reportan lo que efectivamente han recaudado, a pesar de que se les notifica por correo electrónico “Con base en la Resolución 553 del 2018 de la CGN, se solicita nos sea remitido el saldo correspondiente a la Transferencia sobre tasa ambiental desde el 01/01/2021 a 31/12/2021”

Agradezco se nos informe si tal como se expuso anteriormente, los municipios deberán informar el total de la sobretasa ambiental de la vigencia que liquidaron a la Corporación, independiente de que se recaude o si por el contrario, informarán cada trimestre vencido el reporte de lo que se ha recaudado por sobretasa.

4-CORPORINOQUIA tiene jurisdicción en 5 departamentos, comprendida en 45 municipios en los cuales se hace el correspondiente cobro de las tasas por utilización de aguas de que trata la ley 99 de 1993.

Varios de los municipios de esta jurisdicción no cuentan con un sistema bancario sofisticado como en las ciudades capitales, y muchos solo tienen acceso al Banco Agrario de Colombia. Para el recaudo de los derechos adeudados por los

usuarios, estos realizan los pagos a través del banco en mención, pero el mismo no cuenta con adecuados mecanismos de identificación de depósitos en la mayoría de las oficinas de los municipios de la jurisdicción de CORPORINOQUIA, pese a reiteradas solicitudes y gestiones adelantadas por parte de la Corporación.

Se ha revisado el movimiento de la subcuenta 240720-Recaudos por Clasificar, de la cuenta 2407- RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, y se ha logrado verificar que a pesar de haber agotado todas las instancias ante usuarios y la entidad financiera, no ha sido posible la identificación de los terceros que han realizado los depósitos, ni las cuentas por cobrar sobre las cuales se realizaron.

Por lo anterior descrito, solicito amablemente se nos informe si existe en el marco normativo para entidades de gobierno un procedimiento para dar de baja los Recaudos por Clasificar de la cuenta 2407- RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, o depósitos por identificar, si ya se agotó el proceso de identificación sin lograr determinar a quién corresponde, y si los recursos corresponden a ingresos propios de la entidad.

De no existir procedimiento de baja o que el mismo no sea viable, nos puede orientar si se pueden reconocer estos recaudos como un menor valor de la cuenta por cobrar pues, aunque no se haya identificado el tercero, cada cuenta bancaria está asociada a un tipo de ingreso y por ende, a una cuenta contable, es decir, las tasas por uso de agua (131101-Tasas) tienen una cuenta bancaria exclusiva para su recaudo.

De no ser viable ninguna de las dos opciones anteriormente detalladas, se requiere asesoría sobre qué hacer con los valores no identificados, que corresponden a recursos inherentes a la actividad de la entidad y que tienen más de 5 años desde su depósito.

5-Corporinoquia suscribió un convenio interadministrativo con la Corporación Autónoma Regional de la Macarena – CORMACARENA y CORPOGUAVIO. Dentro de la Cláusula Cuarta se estableció: “CLAÚSULA CUARTA. DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS: El desembolso de los recursos por parte de CORMACARENA y CORPOGUAVIO a favor de CORPORINOQUIA como entidad ejecutora, se hará en dos (2) oportunidades, así: A.- Por valor equivalente al 50% del aporte de cada una de ellas, una vez legalizado el convenio, suscrita el acta de inicio e instalado el comité operativo previsto dentro del mismo. B.- El saldo del 50% restante, será desembolsado una vez sea acreditado por CORPORINOQUIA el compromiso de los recursos del primer desembolso”.

Cormacarena reconoció el primer desembolso en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Por su parte, CORPORINOQUIA registró el hecho económico en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Estas cuentas no son recíprocas según las reglas de eliminación.

Cuál es el correcto registro del primer desembolso y del segundo desembolso

Tratándose de recursos entregados en administración, y con base en lo conceptuado en el “PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN” expedido por la Contaduría General de la Nación para el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, surge la siguiente inquietud: Si CORPORINOQUIA suscribe un convenio con una entidad pública, y se establece una forma de entrega de los recursos en la que hay un primer desembolso del 50%, un segundo desembolso del 30% y un desembolso final del 20% del convenio al momento de la liquidación del convenio, ¿se debe reconocer contablemente a la firma del convenio el 100% de los recursos del mismo, es decir, reconocer en el débito una cuenta por cobrar contra un crédito en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN?

6-De conformidad con el artículo 24 de la Ley 99 de 1993, las Corporaciones Autónomas Regionales cuentan con tres órganos de administración y dirección:

(...)

Por lo anterior, se solicita aclaración de si los cambios y actualizaciones del Manual de Políticas Contables de las Corporaciones Autónomas Regionales deben ser aprobados por la Asamblea Corporativa, el Consejo Directivo, o el director general está facultado para realizarlo.

7- el caso, que corresponde a un convenio con una entidad privada sobre el cual se subcontrata (firma convenio) con una entidad pública:

a. Se reciben recursos por un convenio suscrito por CORPORINOQUIA con la empresa privada Concesionaria Vial del Oriente (en adelante COVORIENTE) por \$1.000.000.000 (...)

b-Con los recursos del convenio suscrito con COVORIENTE (\$1.000.000.000), CORPORINOQUIA suscribe un convenio con una entidad territorial, por \$200.000.000 (...)

c-El supervisor del convenio suscrito con la entidad territorial remite informe de supervisión para amortización de \$50.000.000 de los recursos entregados en administración (...)

1-¿Cuál es el correcto registro contable de los recursos que se subcontratan a raíz de un convenio de recursos recibidos en administración, de acuerdo con lo expuesto en los numerales a y c del presente interrogante?

2-Si se subcontrata, con recursos de un convenio, con una entidad pública, ¿existen operaciones recíprocas entre el ejecutor/administrador de los recursos y esta entidad pública subcontratada?

3-Si se subcontrata con entidades privadas, donde la fuente de financiación son los recursos recibidos en administración, ¿cómo se registra la entrega de recursos en administración o aquellos entregados en calidad de anticipo?

8-La Corporación presenta algunas cuentas por cobrar sobre las cuales se ha realizado el debido deterioro por la baja probabilidad de recuperación. Por parte de la subdirección administrativa y financiera se ha manifestado la necesidad de dar de baja estas cuentas debido a la edad e incluso la remisibilidad de algunas.

Se ha solicitado a través de los Comités de Cartera y Sostenibilidad Contable sobre la baja en cuenta de estos valores. Sin embargo, la posición jurídica de la entidad es que hasta tanto no se configure la prescripción, o cumplan las causales descritas en el artículo 2.5.6.3 del Decreto 1068 de 2015, resulta inviable dar de baja estas cuantías. (...)

Por lo anterior, se solicita conceptuar si la baja en cuentas solo es viable si se cumplen las causales del artículo 2.5.6.3 del Decreto 1068 de 2015, o si es procedente dar de baja contablemente las cuentas por cobrar, con registro en cuentas de orden, independiente de los procesos jurídicos que deba adelantar la entidad para su recuperación."

CONSIDERACIONES

El Decreto 1068 de 2015, señala en el Título 6. "DEPURACIÓN DE CARTERA DE IMPOSIBLE RECAUDO EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS DEL ORDEN NACIONAL

ARTÍCULO 2.5.6.1. Objeto. El presente Decreto reglamenta la forma en la que las entidades públicas del orden nacional podrán depurar la cartera a su favor cuando sea de imposible recaudo, con el propósito de que sus estados financieros revelen en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial.

ARTÍCULO 2.5.6.2. **Ámbito de Aplicación.** El presente Decreto aplica a las entidades públicas del orden nacional, con excepción de las entidades financieras de carácter estatal, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta y las entidades en liquidación.

ARTÍCULO 2.5.6.3. **Cartera de imposible recaudo y causales para la depuración de cartera.** - No obstante, las gestiones efectuadas para el cobro, se considera que existe cartera de imposible recaudo para efectos del presente Título, la cual podrá ser depurada y castigada siempre que se cumpla alguna de las siguientes causales:

- a. Prescripción.
- b. Caducidad de la acción.
- c. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo que le dio origen.
- d. Inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada, que impida ejercer o continuar ejerciendo los derechos de cobro.
- e. Cuando la relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta eficiente.

ARTÍCULO 2.5.6.4. **Actuación administrativa.** Los representantes legales de las entidades públicas señaladas en el artículo 2.5.6.2. del presente Decreto, declararán mediante acto administrativo el cumplimiento de alguna o algunas de las causales señaladas en el artículo anterior, con base en un informe detallado de la causal o las causales por las cuales se depura, previa recomendación del Comité de Cartera que exista en la entidad o el que para el efecto se constituya.

ARTÍCULO 2.5.6.5. **Constitución del Comité de Cartera.** En el caso que no exista Comité de Cartera, el representante legal de cada entidad señalada en el artículo 2.5.6.2. del presente Decreto, lo constituirá y reglamentará internamente mediante acto administrativo, el cual estará integrado como mínimo por cinco (5) servidores públicos, quienes tendrán voz y voto, tres de los cuales desempeñarán los siguientes cargos:

- a. secretario general, quien haga sus veces o su delegado, quien lo presidirá.
- b. jefe del Área Financiera o quien haga sus veces.
- c. jefe del área que tenga delegada la función de cobro de cartera.

PARÁGRAFO 1º. El jefe del área que tenga delegada la función del cobro de cartera en la respectiva entidad actuará como secretario del Comité y convocará a las reuniones. En todo caso el Comité siempre estará conformado por un número impar de miembros.

PARÁGRAFO 2º. El jefe de la Oficina de Control interno o quien haga sus veces, asistirá a todas las sesiones y participará con voz, pero sin voto.

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.”

En relación con la normativa contable, el Marco conceptual incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones en el párrafo 39 Devengo, establece: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se

efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.”

Esta misma normativa define los elementos de los estados financieros y señala:

“6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. (...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad
(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente. (...)

85. 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 futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación del Marco Normativo para entidades de Gobierno, incorporadas al RCP mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación señala:

“1.2. Ingresos por impuestos

(...)

1.2.1. Reconocimiento

4. La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme.”

Así mismo, la Norma de Cuentas por cobrar, establece:

“2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayados fuera de texto)

La Norma de Proceso contable y sistema documental contable incorporada al RCP mediante Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, señala en el numeral 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.”
(Subrayado fuera de texto)

Los Procedimientos Contables, incorporados al RCP, son el conjunto de directrices de carácter vinculante que, con base en el Marco Conceptual y en las Normas, desarrollan los procesos de reconocimiento, medición, revelación y presentación de temas particulares, de los cuales el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al RCP con la Resolución 386 de 2018 y sus modificaciones en el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades, establece los registros contables para el reconocimiento de las operaciones relacionadas con: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la entidad.

El mismo procedimiento, señala: “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 que administra los recursos.”

El Procedimiento contable para el registro del Porcentaje ambiental, la Sobretasa ambiental y el Porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria incorporado al RCP mediante la Resolución 593 de 2018, en relación con la sobretasa ambiental señala:

“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,

(...)

En relación con la sobretasa ambiental con destino a las CAR o a las áreas metropolitanas, (...) 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 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.”

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable anexo a la Resolución 193 de 2016 señala en el numeral 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.”

(...)

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.”

También establece, en el numeral 3.2.15 lo siguiente, con respecto a la depuración contable permanente y sostenible:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1.

¿Se puede realizar amortización con los soportes de la entidad ejecutora de recursos, aún si estos documentos no han sido avalados por la supervisión de la entidad controladora?

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 los procedimientos que, por las condiciones particulares de los convenios suscritos entre entidades, deben generar información a incorporar en su contabilidad.

En cualquier caso, es pertinente señalar, que las entidades garantizaran el flujo adecuado de información, ya sea interna o externa, con el fin de que el registro de las operaciones se encuentre debidamente soportado en documentos que permiten verificar y comprobar los hechos económicos, así como la oportunidad y calidad de la misma.

Pregunta 2.

Se solicita orientación sobre la adecuada forma en que las entidades que manejan los recursos a través del Sistema Integrado de Información Financiera Nación registren los hechos económicos mediante el principio de Devengo, o si esta información no debe ser reportada por CORPORINOQUIA a fin de que no se presenten las diferencias.

Las entidades que pertenecen al ámbito de aplicación del RCP observarán lo dispuesto en el Marco Normativo correspondiente. En este caso, el Marco Conceptual del Marco Normativo para entidades de Gobierno, regula conforme al Principio de Devengo que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produzca el flujo de efectivo, es así como, los pasivos se reconocen, cuando surge una obligación presente producto de un suceso pasado que para su cancelación existe la

probabilidad de salida de beneficios económicos y puede medirse fiablemente. Lo anterior, con independencia del medio utilizado por la entidad para procesar su información contable.

En consecuencia, la entidad CENAC desde el momento en que surge la obligación, debía reconocer el gasto y la cuenta por pagar por concepto de tasas a que se refiere en su comunicación, con independencia de que el pago se realice en una vigencia posterior.

Pregunta 3.

Agradezco se nos informe si los municipios deberán informar el total de la sobretasa ambiental de la vigencia que liquidaron a la Corporación, independiente de que se recaude o, por el contrario, informarán cada trimestre vencido el reporte de lo que se ha recaudado por sobretasa.

El Procedimiento contable para el registro del Porcentaje ambiental, la Sobretasa ambiental y el Porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, describe el proceso para el reconocimiento de los hechos económicos derivados del cobro de impuesto predial y de la sobretasa ambiental, en el cual, acorde con la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, el reconocimiento del ingreso se realiza una vez las liquidaciones queden en firme, señalando el procedimiento contable a aplicar a los municipios como a las Corporaciones o áreas metropolitanas.

Ahora bien, el procedimiento contable indicado por la CGN contempla que los municipios al liquidar la sobretasa ambiental la deben registrar en cuentas de orden simultáneamente con el reconocimiento del ingreso por impuesto predial, por lo que estando disponible la información en el municipio, deberían entregarla oportunamente a las corporaciones para el reconocimiento del ingreso respectivo.

Correspondería a las entidades que intervienen en la operación, especificar el procedimiento para el flujo de información oportuna.

Pregunta 4.

¿Existe en el marco normativo para entidades de gobierno un procedimiento para dar de baja los Recaudos por Clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS o depósitos por identificar?

De no existir procedimiento de baja o que el mismo no sea viable, se pueden reconocer estos recaudos como un menor valor de la cuenta por cobrar.

De no ser viable ninguna de las dos opciones anteriormente detalladas, se requiere asesoría sobre qué hacer con los valores no identificados, que corresponden a recursos inherentes a la actividad de la entidad y que tienen más de 5 años desde su depósito.

En relación con los recaudos no identificados que la entidad ha registrado, de manera transitoria, en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, las entidades tienen la potestad para determinar y decidir el procedimiento a adoptar para su depuración. En lo que respecta a la normatividad expedida por la CGN, podemos referirnos al procedimiento contable a aplicar cuando agotadas las gestiones para identificar el tercero o prescrito el derecho, la entidad debe retirar los saldos no identificados, caso en el cual registrará un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar

de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS con 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 realizar el ajuste respectivo, para lo cual, 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 registró el ingreso, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ajuste 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.

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.

Pregunta 5.

i. En un convenio interadministrativo Cormacarena reconoció el primer desembolso del 50% en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Por su parte, CORPORINOQUIA registró el hecho económico en la subcuenta 290201-En administración, de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. ¿Cuál es el correcto registro del primer desembolso y del segundo desembolso?

El registro contable del primer desembolso deberá atender a las condiciones pactadas en el convenio interadministrativo.

Cuando la entrega se realiza a título de anticipo, Corporinoquía deberá reconocerlos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS o si corresponden a recursos entregados para su administración afectará la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, en la cual se registrarán los posteriores desembolsos recibidos.

ii. En un convenio se establece una forma de entrega de los recursos en la que hay un primer desembolso del 50%, un segundo desembolso del 30% y un desembolso final del 20% del convenio al momento de la liquidación del convenio, ¿se debe reconocer contablemente a la firma del convenio el 100% de los recursos del mismo, es decir, reconocer en el débito una cuenta por cobrar contra un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN?

Como lo señala en su solicitud, el Procedimiento de recursos en administración dispone que para el reconocimiento del pasivo por los recursos recibidos en administración la entidad reconoce el efectivo recibido. En cuanto a causar la cuenta por cobrar por el valor total a la firma del contrato, normalmente el registro de una cuenta por cobrar tiene como contrapartida una cuenta de ingreso y en este caso los recursos recibidos tienen por objeto atender el cometido estatal de la entidad que controla y entrega los recursos, por lo que no representan un ingreso para CORPORINOQUIA.

En consecuencia, los recursos que en desarrollo de la ejecución de los convenios va recibiendo, deberá reconocerlos 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, como un pasivo.

Pregunta 6.

En el Acuerdo de Adopción del Manual de Políticas Contables de CORPORINOQUIA y en el Manual quedó establecido, con base en la incertidumbre, que las modificaciones al mismo serían aprobadas por el Consejo Directivo, y cualquier modificación se haría mediante Acuerdo.

Por lo anterior, se solicita aclaración de si los cambios y actualizaciones del Manual de Políticas Contables de las Corporaciones Autónomas Regionales deben ser aprobados por la Asamblea Corporativa, el Consejo Directivo o el Director general está facultado para realizarlo.

Las políticas contables definidas en la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones y Corrección de errores corresponden a los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros, las cuales, la entidad debe seleccionar y documentar atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera.

Ahora bien, en relación con las modificaciones de los manuales de políticas contables, corresponde a la entidad definir la autoridad que en su esquema organizacional será la encargada de la aprobación de dichas modificaciones, al respecto la CGN no puede pronunciarse por corresponder a un tema de carácter administrativo.

Pregunta 7.

El caso corresponde a un convenio con una entidad privada:

a. Se reciben recursos por un convenio suscrito por CORPORINOQUIA con la empresa privada Concesionaria Vial del Oriente (en adelante COVIORIENTE) por \$1.000.000.000 (...)

b-Con los recursos del convenio suscrito con COVIORIENTE (\$1.000.000.000), CORPORINOQUIA suscribe un convenio con una entidad territorial, por \$200.000.000 (...)

c-El supervisor del convenio suscrito con la entidad territorial remite informe de supervisión para amortización de \$50.000.000 de los recursos entregados en administración (...)

1.¿Cuál es el correcto registro contable de los recursos que se subcontratan a raíz de un convenio de recursos recibidos en administración, de acuerdo con lo expuesto en los numerales a y c del presente interrogante?

2-Si se subcontrata, con recursos de un convenio, con una entidad pública, ¿existen operaciones recíprocas entre el ejecutor/administrador de los recursos y esta entidad pública subcontratada?

3-Si se subcontrata con entidades privadas, donde la fuente de financiación son los recursos recibidos en administración, ¿cómo se registra la entrega de recursos en administración o aquellos entregados en calidad de anticipo?

Los registros a realizar serían:

1. Recursos recibidos: Débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.
2. Entrega de recursos por subcontratación con una entidad pública: Débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN con un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte la entidad pública reconocería los recursos recibidos afectando un pasivo en la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y se presentarían saldos en los informes de operaciones recíprocas entre las dos entidades, con independencia del origen de los recursos.
3. Entrega de recursos en calidad de anticipos a una entidad privada: El reconocimiento sería un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS con crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Si los recursos se entregan para su administración, se registra un débito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Además, cabe señalar que no es viable compensar el saldo de los recursos entregados en administración con los recursos recibidos en administración a que se refiere en el punto c) y por control, trazabilidad y transparencia en los registros realizados, los hechos económicos derivados de uno y otro deberán registrarse en forma independiente.

Pregunta 8.

Solicita conceptuar si la baja en cuentas solo es viable si se cumplen las causales del artículo 2.5.6.3 del Decreto 1068 de 2015, o si es procedente dar de baja contablemente las cuentas por cobrar, con registro en cuentas de orden, independiente de los procesos jurídicos que deba adelantar la entidad para su recuperación.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas a su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades están en la obligación de cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos o cuando no pueda ejercerse la acción de cobro por haberse liquidado la entidad deudora, dado que al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para su reconocimiento.

Lo anterior teniendo en cuenta que, si existió evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar debieron ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar.

Por lo tanto, la baja en cuentas de dichos valores se realizará mediante un débito en la subcuenta 138690-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) con un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 13 CUENTAS POR COBRAR y de existir diferencia, un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, es preciso señalar que realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, no es óbice para que la entidad, si lo considera pertinente, adelante las acciones jurídicas y administrativas correspondientes a efecto de determinar las posibles responsabilidades, derivadas del no cobro de dichos valores, en que hayan incurrido sus funcionarios.

CONCEPTO No. 20211100078631 DEL 21-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Gastos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Recursos entregados en administración o transferencias condicionadas a entidades sin ánimo de lucro. Ajustes de periodos anteriores.

Doctora
MARTHA LUCIA CARO GÓMEZ
Profesional Especializado- Contadora
Corporación Autónoma Regional De Chivor - CORPOCHIVOR
Garagoa, Boyacá.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100046352, el 10 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta que la Contraloría General de la República – CGR realizó auditoría financiera de la vigencia 2020 a esta Corporación y en su informe de auditoría financiera independiente, señaló como “Hallazgo No. 8: Transferencias y subvenciones- tratamiento contable”, esta Autoridad Ambiental se ve en la necesidad de realizar la siguiente consulta: La Corporación Autónoma Regional de Chivor – CORPOCHIVOR, Código CGN826815000, ha reconocido contablemente los convenios suscritos con entidad privada sin ánimo de lucro en la cuenta 190801 Recursos entregados en administración, sin embargo la Contraloría en sus observaciones respecto a un convenio suscrito en entidad privada sin ánimo de lucro y registrado contablemente en la cuenta 190801 Otros Activos – Bienes entregados en Administración afirma: “El tercero es una fundación que no hace parte de las entidades del gobierno, por lo tanto, no corresponde a la cuenta 190801- Otros activos- Bienes entregados en administración”

En atención a lo anteriormente expuesto y en el entendido que los convenios suscritos con entidad privada sin ánimo de lucro se han considerado como SUBVENCIONES y que al giro de los recursos a la entidad ejecutora esta Corporación a registrado en la cuenta 190801 Recursos entregados en Administración y en la medida que se entreguen informes de avance de actividades se reconoce en la cuenta 542490 Otras subvenciones, solicita conceptuar sobre si la Corporación Autónoma Regional de Chivor CORPOCHIVOR, está realizando el reconocimiento contable de convenios entidad privada sin ánimo de lucro de manera correcta y de acuerdo al marco normativo para las entidades de gobierno y se establezca cual es la diferencia entre transferencias condicionadas y recursos entregados en administración.

En caso negativo cuál es el procedimiento aplicable para el reconocimiento contable de los convenios celebrados entre la Corporación Autónoma Regional de Chivor- Corpochivor y una entidad privada sin ánimo de lucro.

De otro lado en el marco de la auditoria financiera 2020 se reitera el Hallazgo N° 05. Recursos en Administración — Inventarios- Bienes de Uso Público (D) correspondiente a la vigencia 2019 el cual tenía como condición y efecto: “Se evidenció que CORPOCHIVOR registró como gasto, en la subcuenta 542302, denominada Otras Transferencias para proyectos de inversión, tanto los giros, como los avances y terminación de algunas obras de mejora efectuadas a bienes de uso público e inventarios, cuando los mismos de acuerdo a la normatividad contable se deben registrar clasificándolos ya sea al momento del giro sin avance físico como recurso en administración, según avance de obra como bienes de uso público en construcción o inventarios, según corresponda y al finalizar la obra como bienes de uso en servicio o inventario”. “La situación evidenciada genera subestimación, respecto a dicho reconocimiento, en las cuentas: 1505 Inventarios, 1705 Bienes de uso público en construcción; 1710 Bienes de uso público en servicio; 190801 Recursos entregados en administración ,3110 Resultado del Ejercicio y cuentas de orden.”

Para la reiteración del hallazgo en el 2020 se establece como condición: “Las acciones de mejora propuestas por la Entidad para corregir los hallazgos 5 y 8 de la Auditoria realizada a la Vigencia 2019 por la CGR, la CORPOCHIVOR, consistían en realizar registros de ajuste y reclasificación en las cuentas Activos y gastos, sin embargo, se evidencio que dichas acciones no fueron efectivas”

Por lo anteriormente expuesto Corpochivor solicita conceptuar sobre si es procedente realizar registros de ajuste y reclasificación de las cuentas de activos y gastos de las vigencias 2019 y 2020, teniendo en cuenta que los estados financieros ya han sido presentados y aprobados por la Asamblea Corporativa. De ser procedente informar el procedimiento a seguir para realizar dichos ajustes y reclasificaciones de periodos anteriores.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y modificado por la Resolución No. 167 de 2020, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, señala en el numeral 6. Definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo. (...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como

salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

69. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

(...)

6.1.5. Gastos

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución No. 425 del 2019, y modificadas por la Resolución No. 218 de 2020, señalan:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.3. Transferencias

Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo.

14. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

15. 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

21. 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. 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.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de

los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución No. 090 del 2020, determina:

“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 en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 620 de 2015 y sus modificaciones, indica en la descripción de la cuenta 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.”. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el referido CGC en relación con la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, la describe así: “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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a sus inquietudes.

1. Recursos entregados en administración o transferencias condicionadas a entidades sin ánimo de lucro.

En atención al Marco Conceptual, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, quién tiene el derecho de propiedad de los recursos, cuál es la contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, la existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Por lo anterior, frente a su consulta, se precisa que los recursos entregados en administración son aquellos sobre los cuales la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, por cuanto la administración se centra en cumplir con la finalidad definida con la entrega de los mismos, siendo este caso la entidad que entrega los recursos, y los controla, a quien le corresponde reconocerlos en la subcuenta respectiva de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida que la entidad administradora efectúe el uso de los recursos conforme a la finalidad establecida y realice el informe a la entidad que controla los recursos, la entidad debe reconocer los activos, pasivos, gastos o costos correspondientes, y disminuir la subcuenta correspondiente de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, las transferencias condicionadas son aquellas en las cuales con la entrega de los recursos se han estipulado condiciones por cuanto 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 transfiere, dado que es quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. En este caso los recursos entregados se reconocen en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, si la entidad receptora es una entidad de gobierno; o en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, si la transferencia es realizada a una empresa, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

En la medida que la entidad receptora de los recursos cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, la entidad que otorga los recursos debe reconocer el gasto en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS o la cuenta 5424-SUBVENCIONES, según corresponda, reduciendo en igual medida la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

De acuerdo con lo anterior, corresponde a la Corporación Autónoma Regional De Chivor – CORPOCHIVOR identificar bajo cuál de los criterios indicados realizó la entrega de recursos a la entidad privada sin ánimo de lucro, y si realizó un tratamiento contable diferente al correspondiente a la realidad del hecho económico, entonces la entidad se encuentra ante un error de periodos anteriores por una mala interpretación de hechos, para lo cual deberá corregirlo en el periodo actual, sea o no material, aplicando lo indicado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, incluida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2. Ajustes de periodos anteriores.

Si de acuerdo con lo señalado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad realizó el reconocimiento, medición, revelación o presentación inadecuado de alguno de los elementos que forman parte de los estados financieros en periodos anteriores, la entidad se encuentra ante un error de periodos anteriores ya sea por errores en la aplicación de políticas contables, inadvertencia o una mala interpretación de los hechos, como lo señala el Hallazgo N° 05 de la auditoría financiera 2020 indicado en su comunicación, para lo cual deberá corregirlo en el periodo actual, sea o no material, aplicando lo indicado en el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, incluida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Después, la entidad deberá evaluar la materialidad de los errores y, de resultar materiales, deberá reexpresar la información comparativa afectada en la elaboración de los estados financieros de 2019 y 2020.

CONCEPTO No. 20211100068281 DEL 24-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal (FEIF)

Director
MARCIAL GILBERTO GRUESO BONILLA
Subdirector Financiero
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010033082 el 19 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) teniendo en cuenta la condición del Tesoro Nacional como administrador de la “Cuenta de Coberturas del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal – FEIF”, y que el referido Fondo fue constituido como un fondo sin personería jurídica, adscrito al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y administrado por éste, de manera atenta se consulta lo siguiente:

- 1. ¿El tratamiento para el reconocimiento de las operaciones efectuadas por el FEIF en la entidad contable pública Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Gestión General, debe ser el expresado por la Contaduría General de la Nación en el numeral “2. Recursos entregados en administración a tesorerías centralizadas” de la “Resolución 090 de 2020”? En caso contrario, ¿cuál sería el referente que tendría que tomarse en cuenta para el registro de las operaciones?*
- 2. De conformidad con lo anterior, ¿de qué manera se podría dar cumplimiento a lo establecido en el acto de creación del Fondo, el cual establece la elaboración de “Estados Financieros del Fondo”?*
- 3. Según lo manifestado en el Parágrafo 2. del artículo 2.22.1.7. Cuenta de Coberturas del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal – FEIF, ¿cuál debe ser el tratamiento contable de los derechos y obligaciones financieras de las operaciones de cobertura realizadas por el FEIF? ¿Dichas operaciones de cobertura se deben registrar por parte del Tesoro Nacional como administrador de la “Cuenta de Coberturas del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal – FEIF”, o por el MHCP – Gestión General?*
- 4. Teniendo en cuenta lo planteado en las consideraciones del Decreto 1618 de 2020, y la relación existente entre el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles -FEPC y el FEIF, se podría considerar la viabilidad de ampliar el alcance de la Resolución 48 de 2019, mediante la cual la Contaduría General de la Nación 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, para incluir el tratamiento contable de las operaciones del FEIF?; o, dadas las condiciones particulares de las operaciones del FEIF, existe la posibilidad de crear un procedimiento específico para este?."

Con el objetivo de ampliar el contexto de la consulta se llevo a cabo una mesa de trabajo el 15 de julio de 2021, a la cual asistieron funcionarios del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de la Dirección General del Tesoro Público y de la Contaduría General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El Decreto 1618 de 2020, por el cual se adiciona el Decreto 1068 de 2015 - "Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público" - en lo relacionado con el Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF y el Comité de Gestión de Pasivos y Coberturas de la Nación, establece:

"ARTÍCULO 1. Adiciónese la Parte 22 al Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, la cual quedará así:

"(...)

ARTÍCULO 2.22.1.1. Naturaleza. El Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal -FEIF-, es un fondo sin personería jurídica, adscrito al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y administrado por éste.

ARTÍCULO 2.22.1.2. Objeto. El Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF tendrá por objeto propender por la estabilización del ingreso fiscal de la Nación proveniente de la producción y/o comercialización del petróleo a través de la gestión, adquisición y/o celebración de instrumentos y/o contratos que permitan el aseguramiento y/o cubrimiento de tales ingresos fiscales, con entidades extranjeras especializadas en este tipo de operaciones.

ARTÍCULO 2.22.1.3. Recursos. Los recursos del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF provendrán de las siguientes fuentes:

1. Los recursos del Presupuesto General de la Nación a favor del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF;
2. Los ingresos generados por las operaciones de cobertura de petróleo requeridos para renovar dichas operaciones;
3. Los rendimientos financieros que genere el Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF;
4. Las demás que determine el Gobierno Nacional. (...)

ARTÍCULO 2.22.1.5 Administración del Fondo. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público administrará el Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF, con plena observancia de los principios previstos en el artículo 209 de la Constitución Política y de forma independiente a los demás fondos y recursos administrados por el mismo.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público adelantará los trámites contractuales, contables, presupuestales y demás propios de la administración del Fondo, a través de sus dependencias competentes. Los procesos de contratación del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF se registrarán por el derecho privado en los términos del inciso tercero del artículo 129 de la Ley 2010 de 2019.

PARÁGRAFO 1. Las operaciones de cobertura del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF se podrán contratar y administrar por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de la Cuenta de Coberturas del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF de la que trata el artículo 2.22.1.7. del presente Decreto mientras son incorporadas al Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF. (...)

ARTÍCULO 2.22.1.6. Funciones de Dirección, Administración y Ordenación del Gasto del FEIF. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de sus dependencias competentes tendrá las siguientes funciones en relación con la dirección, administración y ordenación del gasto del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF:

1. Realizar las operaciones y las actividades administrativas, financieras y contables del Fondo, de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias.
2. Llevar, a través de la Unidad de Gestión General por parte de la Subdirección Financiera de la Dirección Administrativa, la contabilidad de acuerdo con los términos establecidos por la Contaduría General de la Nación.
3. Ejecutar los recursos del Fondo, atendiendo las directrices que le señale el Comité de Gestión de Pasivos y Coberturas de la Nación de que trata el artículo 2.22.2.1, incluyendo la adquisición y/o celebración de instrumentos y/o contratos para la ejecución del objeto del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF y el giro de recursos a la Cuenta de Coberturas del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF.
4. Hacer seguimiento a los instrumentos adquiridos y/o contratos celebrados para el cumplimiento del objeto del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF durante la vigencia de estos.
5. Preparar, a través de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, los documentos técnicos e informes requeridos para la toma de decisiones del Comité de Gestión de Pasivos y Coberturas de la Nación del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF.
6. Las demás inherentes a la administración y ordenación del gasto del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF.

ARTÍCULO 2.22.1.7. Cuenta de Coberturas del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público creará una cuenta de liquidez denominada "Cuenta de Coberturas del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF", destinada a administrar los recursos líquidos necesarios para la contratación de las operaciones de cobertura y los generados por éstas. (...)

PARÁGRAFO 2. Los derechos y obligaciones financieras de las operaciones de cobertura se incorporarán en los Estados Financieros del Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal - FEIF en la vigencia presupuestal correspondiente.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Marco Conceptual define los activos así:

“48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indica en el numeral 4. Instrumentos derivados, del Capítulo I. Activos:

“4.4. Contabilidad de coberturas

19. Se entiende como cobertura, la estrategia mediante la cual se destinan uno o varios instrumentos financieros derivados a neutralizar el riesgo de pérdida al que está expuesta la entidad como consecuencia de las fluctuaciones futuras en el valor de mercado o en los flujos de efectivo. Para que exista contabilidad de coberturas, debe existir una relación de cobertura entre el instrumento de cobertura y la partida cubierta.

20. Un instrumento de cobertura está representado en un instrumento derivado cuyo valor de mercado o flujos de efectivo se espera neutralicen las pérdidas de la partida cubierta, como consecuencia de los cambios en el valor de mercado o en los flujos de efectivo.

(...)

4.4.1. Requisitos para optar por la contabilidad de coberturas

25. La entidad optará por aplicar los criterios señalados en esta Norma siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) existencia de una política explícita definida por la entidad para la administración de riesgos a través de operaciones de cobertura, b) designación y documentación formales de la relación de cobertura y c) expectativa de que la cobertura sea eficaz y de que esa eficacia se pueda medir fiablemente.

(...)

4.4.3. Medición inicial

32. Los instrumentos derivados con fines de cobertura se medirán por el valor de mercado del derecho y la obligación o, a falta de este, por el valor pactado del derecho y la obligación.

33. En el caso de las opciones, la prima pagada o recibida se medirá por su valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de las metodologías utilizadas en el mercado para la determinación del valor de la prima. El derecho y la obligación revelados en cuentas de orden se medirán por su valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de las metodologías utilizadas en el mercado para esta clase de instrumentos.

34. Si la partida cubierta es un activo o un pasivo que hace parte de una relación de cobertura de valor de mercado, el activo o el pasivo se medirá por su valor de mercado en el momento en que se inicie la relación de cobertura o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de metodologías utilizadas en el mercado para partidas similares; la diferencia entre el valor obtenido en la medición y el valor en libros se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las partidas cubiertas que correspondan a compromisos en firme o a transacciones previstas altamente probables no serán susceptibles de reconocimiento en el momento en que se declare la relación de cobertura.

4.4.4. Medición posterior

(...)

4.4.4.2. Partida cubierta

51. Si la partida cubierta es un activo o un pasivo que hace parte de una relación de cobertura de valor de mercado, se medirá por su valor de mercado o, a falta de este, por el valor resultante de la aplicación de metodologías utilizadas en el mercado para partidas similares. La ganancia o pérdida de la partida cubierta, atribuible al riesgo cubierto, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las partidas cubiertas relacionadas con coberturas de flujos de efectivo no serán objeto de ajuste por las variaciones del valor de mercado.

(...)

4.4.5. Terminación de la relación de cobertura

54. La entidad interrumpirá la contabilidad de coberturas de manera prospectiva en la medida que se presente cualquiera de las siguientes situaciones: a) el instrumento derivado expira, se ejerce o se vende, y no existe sustitución o renovación sucesiva del instrumento derivado que mantenga las condiciones para la aplicación de la contabilidad de coberturas; b) la relación de cobertura deja de cumplir los requisitos para optar por la contabilidad de coberturas; c) la transacción prevista objeto de cobertura no es altamente probable; o d) la entidad revoca su decisión de optar por la contabilidad de coberturas o cambia su estrategia de cobertura.”

Sobre los recursos entregados en administración a tesorerías centralizadas, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020, menciona:

“2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A TESORERÍAS CENTRALIZADAS

Con la entrega de los recursos a la tesorería centralizada, la entidad debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Tales recursos se mantendrán como entregados en administración, con independencia de que la tesorería centralizada constituya un portafolio de inversiones con dichos recursos.

Cuando la tesorería centralizada realice giros con los recursos entregados en administración, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se genere o el pasivo que se cancele y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Cuando los rendimientos financieros generados por los recursos entregados en administración se asignen a la entidad que los controla, la entidad los registrará debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...) y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS o la subcuenta 480849-Ganancias del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y para beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

(...)

Con el traslado de recursos por parte de la tesorería centralizada, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Para el caso de los registros contables aplicables a las tesorerías centralizadas, se aplicará el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se da respuesta a cada una de sus preguntas:

PREGUNTA 1

Los hechos económicos de las operaciones efectuadas por el Fondo de Estabilización del Ingreso Fiscal (FEIF) se reconocerán atendiendo a su esencia económica en el momento en que estos sucedan, esto es cuando surjan los derechos y las obligaciones que inciden en el resultado del periodo, tomando como referente los lineamientos establecidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adoptado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), quien es la entidad responsable de la incorporación de la información financiera del FEIF en sus estados financieros.

Respecto a los recursos entregados a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) para su administración, el MHCP tendrá en cuenta lo establecido en el numeral 2. Recursos entregados en administración a tesorerías centralizadas del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

Por lo tanto, cuando se le entreguen los recursos al Tesoro Nacional, el MHCP debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda a los recursos entregados. Por su parte, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

PREGUNTA 2

Si bien la entidad incorpora la información financiera del FEIF, el MHCP deberá establecer procedimientos operativos que permitan la generación de información exclusiva del Fondo que servirá como base para la elaboración de los Informes Financieros del FEIF, en cumplimiento del requerimiento legal y solicitada por usuarios externos.

PREGUNTA 3

En el entendido que el Decreto 1618 de 2020, en su artículo 2.22.1.7. parágrafo 2 establece que los derechos y obligaciones financieras deberá ser incorporados en la información financiera del FEIF, le corresponde al MHCP registrar los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados a las operaciones efectuadas con recursos de la Cuenta de Coberturas del FEIF. Mientras que, la DGCPTN como mera administradora de la Cuenta de Coberturas del FEIF reconocerá los recursos recibidos en administración y registrará las salidas y entradas de efectivo por la ejecución de los recursos contra la disminución o aumento de los recursos recibidos en administración.

PREGUNTA 4

Sobre su petición, y de conformidad con la mesa de trabajo realizada el 15 de julio de 2021, no se emitirá un procedimiento contable independiente para el tema consultado, así mismo no se hará modificación al Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles anexo a la Resolución No. 048 de 2019.

CONCEPTO No. 20211100082921 DEL 08-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Beneficios a los empleados Otros pasivos Gastos de administración y operación Gastos de ventas Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los aportes en especie efectuados por un Patrimonio Autónomo constituido por mandato legal.

Doctora
 SANDRA CAROLINA MORENO SÁNCHEZ
 Gerente de Contabilidad
 Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. (FIDUCOLDEX)
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010048612 el 26 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente comunicación, de manera respetuosa, presentamos solicitud de concepto a fin de confirmar si procede o no el reconocimiento contable de aportes en especie en un convenio administrado en un patrimonio autónomo, para el caso puntual el convenio establece que el Patrimonio autónomo aportara personal que participara en la operación del convenio. Para lo anterior nos permitimos indicar los siguientes antecedentes:

I. ANTECEDENTES

La Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A – Fiducoldex administra bajo contrato de fiducia mercantil de administración y pagos los negocios Procolombia, Fontur, INNpula y Colombia Productiva , en los cuales se suscriben convenios interadministrativos de cooperación con el objeto de aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros con diferentes entidades públicas, dichos patrimonios llevan su contabilidad según lo establecido en el marco normativo para entidades de gobierno estipulado por la Resolución 533 de 2015 y registra dichos convenios según el procedimiento expuesto por la CGN reconociéndolos como Recursos entregados en Administración.

No obstante, el P.A Colombia Productiva, suscribió el convenio No. 436-2021 con la secretaria Distrital de Desarrollo Económico el cual tiene por objeto. “Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros con el fin de fortalecer la productividad y competitividad empresarial, orientada al proceso de reactivación económica de sectores de oportunidad, clúster, encadenamientos productivos definidos por la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico, en particular intervención hasta 200 empresas de Bogotá y 150 personas capacitadas, pertenecientes los sectores de oportunidad.

Para lo cual se recibirá recursos por valor del presente Convenio la suma de DOS MIL SETECIENTOS MILLONES DE PESOS MONEDA CORRIENTE (\$2,700,000,000.00), suma que incluye todos los gastos, capital humano y físico, impuestos y demás costos necesarios para la ejecución del convenio.

Dicho valor se encuentra conformado por los siguientes aportes de las partes: DOS MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS MONEDA CORRIENTE (\$2,500,000,000.00), que serán aportados por la SECRETARÍA y DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS MONEDA CORRIENTE (\$200,000,000.00), que serán aportados en especie para garantizar la operación del Programa por FIDUCIARIA COLOMBIANA DE COMERCIO EXTERIOR SA - FIDUCOLDEX - ACTUANDO EN SU CONDICION DE VOCERA Y ADMINISTRADORA DE COLOMBIA PRODUCTIVA. (Subrayado nuestro)

Es importante mencionar que el patrimonio autónomo asume como gasto las erogaciones correspondientes a la nómina del personal que participa en la gestión y operación de los convenios

II. CONSULTA

1. El Patrimonio Autónomo Colombia Productiva deberá realizar un aporte en especie, según los establecido contractualmente, dicho aporte corresponde al costo del personal que participará en la operación del convenio. ¿Procede algún registro contable, teniendo en cuenta que actualmente los convenios se registran en las cuentas pasivas de recursos entregados en administración?

2. En caso de proceder registro contable ¿cuál es la dinámica contable adecuada y que soporte se considera adecuado para la respectiva legalización?"

Mediante correo electrónico, la doctora Sandra Carolina Moreno Sánchez precisa que los aportes en especie son efectuados por el Patrimonio Autónomo Colombia Productiva.

CONSIDERACIONES

En contrato N° 007 de 2017 de Fiducia Mercantil de Administración suscrito entre la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. (FIDUCOLDEX) y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, se establece:

“CONSIDERACIONES

(...)

QUINTA: (...)

“Artículo 50. Programa de Transformación Productiva (PTP). El Programa de Transformación Productiva tendrá por objeto la implementación de estrategias público-privadas y el aprovechamiento de ventajas comparativas para la mejora en productividad y competitividad de la industria, en el marco de la Política de Desarrollo Productivo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, al cual se podrán destinar recursos del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, de Organismos Internacionales de Desarrollo, convenios de cooperación internacional, convenios con organizaciones privadas, convenios con entes territoriales y transferencias de otras entidades públicas de orden nacional y regional. Este programa será un patrimonio autónomo con régimen privado administrado por el Banco de Comercio Exterior S.A. (Bancóldex)”.

(...)

SÉPTIMA: Que el artículo 126 de la Ley 1815 del 7 de diciembre de 2016 por medio de 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 2017”, estableció que “Los patrimonios autónomos cuya administración haya sido asignada por ley al Banco de Comercio de Colombia S.A.-Bancoldex, podrán administrarse directamente por este o a través de sus filiales”.

OCTAVA: Que FIDUCOLDEX S.A., es una sociedad de servicios financieros del orden nacional, de economía mixta, vinculada indirecta al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y filial del BANCO DE COMERCIO EXTERIOR DE COLOMBIA S.A.-BANCOLDEX.

(...)

DÉCIMA CUARTA: Que FIDUCOLDEX S.A., en virtud del presente Contrato de Fiducia Mercantil de Administración recibirá y administrará los recursos transferidos, para destinarlos única y exclusivamente a la finalidad específica predeterminada por la ley, de acuerdo con las instrucciones impartidas por el FIDEICOMITENTE o por la JUNTA ASESORA del FIDEICOMISO según corresponda, y en todo caso de conformidad con lo indicado en el presente contrato y en el Convenio Marco Interadministrativo número 375 de 2015, cedido a FIDUCOLDEX el pasado 24 de marzo de 2017 y con aplicabilidad desde el 1 de abril de 2017.

(...)

DÉCIMA SÉPTIMA: Que el PATRIMONIO AUTÓNOMO que se constituye mediante el presente instrumento, se denominará, para efectos de registro ante la Superintendencia Financiera de Colombia, PATRIMONIO AUTÓNOMO PTP. (...)

CLÁUSULAS

CLÁUSULA PRIMERA: DEFINICIONES: (...)

CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL: Es el negocio fiduciario que consiste en la administración por parte de la FIDUCIARIA, de un patrimonio autónomo conformado por los recursos transferidos por el FIDEICOMITENTE o por terceros distintos de este a cualquier título, con el único objetivo de cumplir a cabalidad con la finalidad del presente contrato.

(...)

CLÁUSULA QUINTA: OBJETO Y FINALIDAD: El objeto del presente CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL, es la administración de un PATRIMONIO AUTÓNOMO por parte de la FIDUCIARIA, quien actuará como vocera del mismo y que estará conformado con los recursos transferidos en cualquier tiempo y a cualquier título por parte del FIDEICOMITENTE o de cualquier otra entidad pública o privada, de conformidad con lo establecido en el artículo 11 de la ley 1753 de 2015, para la realización de los DESEMBOLSOS debidamente instruidos y aprobados por los ordenadores del gasto y/o Representantes Legales en favor de los DESTINATARIOS DE PAGOS Y/O GIROS.

(...)

Para el cabal cumplimiento del objeto y finalidad del presente contrato, el FIDEICOMITENTE ha determinado que los RECURSOS administrados en el FIDEICOMISO, podrán ser utilizados para desarrollar las actividades que se encuentren enmarcadas en la ley en los siguientes lineamientos de política pública, entre otros:

- * Implementar un programa de escalamiento de la productividad para el mejoramiento de las capacidades gerenciales de cada unidad productora atendida.
- * Lograr un desarrollo productivo sostenible en las regiones a través de la especialización de estas para el desarrollo productivo; y priorizar las acciones para lograr aumentos sostenidos de productividad y lograr un mayor grado de diversificación y sofisticación de la oferta de bienes y servicios.
- * Promover encadenamientos productivos, apoyar la adopción de tecnologías y la absorción de conocimiento, realizar intervenciones que mejoren la productividad y generar acciones para el cierre de brechas de capital humano en las empresas vinculadas a las cadenas priorizadas por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y los Departamentos, de acuerdo con el Conpes 3866-Política de Desarrollo Productivo.
- * Apoyar otros sectores a través del fortalecimiento empresarial, intervenciones para el mejoramiento de la productividad y reducción de costos de la cadena logística.
- * Generar herramientas analíticas para la toma de decisiones y priorización de inversiones para el aparato productivo colombiano

(...)

PARÁGRAFO TERCERO: En todos los casos, entre los recursos propios de la FIDUCIARIA y los que integran el PATRIMONIO AUTÓNOMO se mantendrá una separación patrimonial, contable y jurídica absoluta. Los RECURSOS del FIDEICOMISO serán administrados con una contabilidad propia, independiente y en cuentas diferentes a las utilizadas para las actividades propias de la FIDUCIARIA. (...) Los RECURSOS destinados a conformar el FIDEICOMISO, bajo ninguna circunstancia harán parte de la garantía general de los acreedores de la FIDUCIARIA o del FIDEICOMITENTE, y sólo garantizan obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida en el CONVENIO y en el presente contrato de fiducia mercantil, por lo tanto, las obligaciones que se contraigan en cumplimiento del objeto y finalidad de este documento, están amparadas exclusivamente por los RECURSOS que hacen parte del PATRIMONIO AUTÓNOMO PTP.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA: GESTIÓN DE PAGOS Y/O GIROS: La FIDUCIARIA atenderá los PAGOS Y/O GIROS instruidos por parte del FIDEICOMITENTE de conformidad con las políticas y lineamientos generales fijados por la JUNTA ASESORA del FIDEICOMISO, con cargo exclusivo a los RECURSOS administrados y hasta la concurrencia de los mismos.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA: RENDICIÓN DE CUENTAS: La FIDUCIARIA remitirá al FIDEICOMITENTE y a la JUNTA ASESORA DEL FIDEICOMISO, una rendición de cuentas que se presentará en los términos establecidos en la Circular Externa 029 de 2014 (Básica Jurídica), expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia, cada seis (6) meses contados a partir del perfeccionamiento de este contrato.

(...)

CLÁUSULA VIGÉSIMA PRIMERA: COSTOS Y GASTOS: Todos los costos, gastos, impuestos y pagos necesarios para el cumplimiento del objeto del presente contrato y lo que se generen por su constitución, ejecución, desarrollo y disolución o liquidación, sean ellos de origen contractual o legal, al igual que la remuneración de la FIDUCIARIA serán a cargo del FIDEICOMITENTE quien desde ya autoriza a la FIDUCIARIA para que sean descontados de manera preferente y directa de los recursos del PATRIMONIO AUTÓNOMO PTP.

Se considerará como gastos los siguientes, los cuales serán descontados de los RECURSOS del PATRIMONIO AUTÓNOMO en el siguiente orden de prioridad (No hacen parte de la comisión fiduciaria):

(...)

2. Los honorarios y gastos en que haya de incurrirse para la ejecución del contrato, cuando las circunstancias así lo exijan.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, en Convenio Interadministrativo de Cooperación 436-2021, suscrito entre la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico, que en adelante se denominará la Secretaría, y la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. (FIDUCOLDEX), que en adelante se denominará el Asociado, se indica:

“1. OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros con el fin de fortalecer la productividad y competitividad empresarial, orientada al proceso de reactivación económica de sectores de oportunidad, clúster, encadenamientos productivos definidos por la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico, en particular intervención hasta 200 empresas de Bogotá y 150 personas capacitadas, pertenecientes los sectores de oportunidad.

ALCANCE TÉCNICO DEL OBJETO: Brindar servicios de asistencia técnica a 200 micros y pequeñas empresas en líneas de productividad, o transformación digital, o gestión comercial, o productividad operacional, o productividad laboral, o logística entre otras. Brindar procesos de capacitación y/o formación con expertos a las micro y pequeñas empresas beneficiarias (mínimo 150 personas naturales las cuales podrán ser parte o no de las empresas beneficiarias de la asistencia técnica) en áreas como alta gerencia, transformación digital, calidad, productividad y sofisticación entre otras.

2. VALOR: El valor del presente Convenio asciende a la suma de DOS MIL SETECIENTOS MILLONES DE PESOS MONEDA CORRIENTE (\$2,700,000,000.00), suma que incluye todos los gastos, capital humano y físico, impuestos y demás costos necesarios para la ejecución del convenio. Dicho valor se encuentra conformado por los siguientes aportes de las partes:

DOS MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS MONEDA CORRIENTE (\$2,500,000,000.00), que serán aportados por la SECRETARÍA

DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS MONEDA CORRIENTE (\$200,000,000.00), que serán aportados en especie para garantizar la operación del programa por FIDUCIARIA COLOMBIANA DE COMERCIO EXTERIOR SA - FIDUCOLDEX - ACTUANDO EN SU CONDICION DE VOCERA Y ADMINISTRADORA DE COLOMBIA PRODUCTIVA.

3. FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS APORTES

(...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: LA SECRETARÍA consignará sus desembolsos en la entidad financiera indicada por el ASOCIADO, en la cuenta bancaria del ASOCIADO afiliada al Sistema Automático de Pagos - SAP, que maneja la Tesorería Distrital de Bogotá.

PARÁGRAFO TERCERO: Si se llegasen a generar rendimientos financieros en la cuenta de ahorros mencionada en el numeral 11 de la CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA – OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL ASOCIADO, con los recursos de LA SECRETARÍA, tales rendimientos pertenecen exclusivamente a esta, y no pueden ser destinados para compromisos diferentes y deberán ser liquidados y consignados ante la Dirección Distrital de Tesorería de conformidad a lo establecido en los Decretos Distritales 714 de 1996 y 192 de 2021, y demás normas que los adicionen o modifiquen.

(...)

11. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS

DEL ASOCIADO:

(...)

7. Elaborar los informes técnicos, administrativos y financieros para la ejecución de los desembolsos, en los formatos dispuestos por LA SECRETARÍA.

(...)

9. Presentar a los supervisores un informe final detallado técnico, financiero y administrativo sobre el cumplimiento de sus compromisos, las labores ejecutadas y el monto de las erogaciones efectuadas en desarrollo del objeto del presente convenio.

10. Realizar un informe de ejecución financiera trimestre vencido, con sus respectivos soportes en el cual se detallen los gastos realizados con cargo a los recursos asociados al convenio, tanto de LA SECRETARIA como de la contrapartida, incluidos los soportes que den cuenta de los gastos de personal.

(...)

12. Allegar puntualmente informe técnico de manera mensual en los formatos suministrado por LA SECRETARIA.

13. Allegar puntualmente informe financiero de manera trimestral en los formatos suministrados por LA SECRETARIA

(...)

17. Reintegrar adecuada y oportunamente los rendimientos financieros generados por la administración de los recursos al liquidar el convenio, según lo previsto en la norma que aplica a entidades del Distrito y que conforman el Estatuto Orgánico del presupuesto Distrital.

18. Realizar la apertura de una cuenta de ahorros en donde se administren de manera exclusiva los recursos provenientes de LA SECRETARÍA para la ejecución del presente convenio.

19. Presentar un presupuesto desglosado, que refleje el cumplimiento de los objetivos y que dé cuenta del uso que se le dará a los recursos del convenio en concordancia con el plan operativo. Cualquier modificación al presupuesto deberá ser presentada y validada en comité técnico, mediante acta firmada por las partes intervinientes.

(...)

21. Destinar los recursos públicos entregados por la SECRETARÍA DISTRITAL DE DESARROLLO ECONÓMICO recibidos para el cumplimiento del objeto del convenio.

(...)

26. Con cargo a los recursos del presente convenio, asumir el pago de salarios, prestaciones e indemnizaciones de carácter laboral del personal que contrate para la ejecución del Convenio, y durante la etapa de liquidación, lo mismo que el pago de honorarios, los impuestos, gravámenes, aportes, comisión Fiduciaria y servicios, de cualquier género que establezcan las leyes colombianas y demás erogaciones necesarias para la ejecución de este.

CONSIDERACIONES QUE DIERON FUNDAMENTO AL PRESENTE CONVENIO

PRIMERA: Que, COLOMBIA PRODUCTIVA es un Patrimonio Autónomo con régimen de derecho privado, creado por el artículo 50° de la Ley 1450 de 2011 (modificado por los artículos 11 de la Ley 1753 de 2015 y 163 de la Ley 1955 de 2019 por medio de la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022), encargado de promover la productividad, la competitividad y los encadenamientos productivos para fortalecer cadenas de valor sostenibles; implementar estrategias público- privadas que permitan el aprovechamiento de ventajas comparativas y competitivas para afrontar los retos del mercado global; y, fortalecer las capacidades empresariales, la sofisticación, la calidad y el valor agregado de los productos y servicios, de acuerdo a la política que defina el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

SEGUNDA: Que, de conformidad con lo ordenado en el artículo 13 de la Ley 1753 de 2015, el 15 de julio de 2015 se celebró entre el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y el Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A. – Bancóldex, el Convenio Interadministrativo 375 de 2015, estableciendo las directrices para el cumplimiento de dicha administración por parte de Bancóldex

(...)

CUARTA: Que, en virtud de la autorización legal impartida y por definición de Política por parte del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Bancóldex, Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A., sociedad de

servicios financieros de economía mixta indirecta del orden nacional, filial de Bancóldex, y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, celebraron el 24 de marzo de 2017 el contrato de cesión del Convenio 375 de 2012 con efectos a partir del 1º de abril de 2017.

QUINTA: Que, una vez celebrado el contrato de cesión de posición contractual, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. Fiducoldex S.A. celebraron el contrato de fiducia mercantil de administración número 007-2017 cuyo objeto es la administración de COLOMBIA PRODUCTIVA por parte de Fiducoldex, quien actúa como vocera del mismo.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

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", señala:

“Artículo 2o. modificar el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así:

ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

(...)

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)

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 5., 6.1.2. y 6.2.4., se indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

86. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo pueda medirse con fiabilidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Entre tanto, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración incorporado por la Resolución 386 de 2018 en el Marco normativo para Entidades de Gobierno, modificada por la Resolución 090 de 2020, señala lo siguiente:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR. (...)

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. (...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

El artículo 50 de la Ley 1450 de 2011 y sus modificaciones, creó el Patrimonio Autónomo Colombia Productiva, encargado de promover la productividad, la competitividad y los encadenamientos productivos para fortalecer cadenas de valor sostenibles; implementar estrategias público-privadas que permitan el aprovechamiento de ventajas comparativas y competitivas para afrontar los retos del mercado global; y, fortalecer las capacidades empresariales, la sofisticación, la calidad y el valor agregado de los productos y servicios.

De otra parte, mediante la Resolución 354 de 2007 se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, en ella se estableció su conformación y en el artículo 5° se definió su ámbito de aplicación, pero este 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 Régimen de Contabilidad Pública expedido por la CGN.

Por lo anterior, el Patrimonio Autónomo Colombia Productiva al constituirse por mandato legal, debe aplicar integralmente el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y preparar y reportar su información contable como una entidad pública independiente.

Lo anterior implica que, el Patrimonio Autónomo Colombia Productiva deberá reconocer los hechos económicos en su contabilidad, atendiendo los principios de devengo y esencia sobre la forma, clasificándolos según su naturaleza, esto es, activos, pasivos, ingresos, gastos y costos.

En este sentido, el Patrimonio Autónomo Colombia Productiva debe aplicar el numeral 3 del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración por la Secretaría, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la Secretaría debe aplicar igualmente lo establecido en dicho numeral y debitar la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la contrapartida corresponde a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando el Patrimonio Autónomo Colombia Productiva informe sobre la gestión realizada con los recursos, la Secretaría debita la cuenta que represente la naturaleza del gasto incurrido o de la obligación pagada y acredita la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Entre tanto, el Patrimonio Autónomo Colombia Productiva debita la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, los recursos en especie aportados por el Patrimonio Autónomo Colombia Productiva, que corresponden, entre otros, al pago de salarios, prestaciones e indemnizaciones de carácter laboral del personal que participará en la ejecución del convenio, se deben reconocer como un gasto mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN o 52-DE VENTAS, y un crédito en las subcuentas y cuentas que conciernan del grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, sin detrimento del reconocimiento de las retenciones y descuentos que procedan de conformidad con la regulación pertinente.

Al respecto, el Patrimonio Autónomo Colombia Productiva deberá utilizar auxiliares o la opción equivalente que le permita la plataforma tecnológica, a fin de identificar de forma independiente los aportes en especie.

Cuando se efectúen los pagos por parte del Patrimonio Autónomo Colombia Productiva, se debe cancelar la obligación mediante un débito en las subcuentas y cuentas que conciernan del grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20211100093411 DEL 23-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del convenio interadministrativo celebrado entre el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar Cecilia de la Fuente de Lleras – ICBF, la Policía Nacional y el Fondo Rotatorio de la Policía.

Doctor

JAIRO HERNANDO CARDONA AGUIRRE

Coordinador Grupo de Contabilidad

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010054692 el 05 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) asesoría referente al tratamiento contable que se le debe dar al Convenio Interadministrativo No. 01012622 – 2020 celebrado entre el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, la Policía Nacional y el Fondo Rotatorio de la Policía, que tiene como Objeto contractual: “(...) Aunar esfuerzos entre el Instituto Colombia de Bienestar Familiar-ICBF y la POLICÍA Nacional de Colombia y el Fondo Rotatorio de la Policía, que permitan atender los requerimientos básicos para garantizar la seguridad y el desplazamiento aéreo del (la) Director (a) General y los funcionarios acompañantes, dentro del territorio nacional, en ejercicio de las funciones oficiales de su cargo (...)”

Según lo estipulado en la cláusula: “(...) QUINTA. VALOR DEL CONVENIO: El valor del presente Convenio corresponde a la suma de DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS MCTE (\$200.000.000), incluidos todos los costos directos e indirectos, el IVA y demás impuestos de Ley, el cual se ejecutará de acuerdo con las necesidades de la Entidad. (...)”

De acuerdo con los registros contables del ICBF, y según lo estipulado en el Convenio mencionado anteriormente, estos recursos fueron girados en titularidad del Fondo Rotatorio de la Policía, quien era la entidad que debe incorporar este aporte a su presupuesto, teniendo en cuenta, la siguiente cláusula que indica: “(...) TERCERA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES: ...C). OBLIGACIONES DEL FONDO ROTATORIA DE LA POLICIA: Sin perjuicios de las obligaciones que por su naturaleza por disposición legal le corresponden en desarrollo del objeto del convenio EL FONDO ROTATORIO DE LA POLICIA cumplirá con los siguientes compromisos. 1) Recibir e incorporar a su presupuesto los recursos pactados como aporte. 2. Ejecutar los recursos entregados como aporte por parte del ICBF, de conformidad con los requerimientos que le formule la Dirección de Antinarcóticos -Área de Aviación Policial. (...)”

De acuerdo con la Dirección de antinarcóticos de la Policía, informa que el mismo corresponde a un convenio Tripartita, que el Fondo Rotatorio de la Policía actúa como intermediario, siendo la entidad dueña del Ingreso la Policía Nacional, registrando este valor en la cuenta de 290102 Anticipo Sobre Convenios y Acuerdos, y cuando se presta el servicio, se realiza el reconocimiento del ingreso por esta entidad, mientras tanto, el desembolso realizado al Fondo Rotatorio de la Policía lo maneja como Recursos Entregados en Administración en la cuenta 190801 con la entidad Policía Nacional.

De acuerdo con el análisis realizado por el ICBF, el párrafo único del artículo 40 de la Ley de 80 de 1993 las Entidades Estatales tienen la posibilidad de pactar los contratos que celebren anticipos, siempre y cuando su monto no supere el 50% del valor del contrato.

Es importante hablar del párrafo 3º. De la Cláusula 5ª. del convenio, el Fondo Rotatorio cubra el 4% por gastos de Administración.

Para este convenio fue aportado un único pago por el ICBF de acuerdo con la cláusula Quinta del convenio, superando el 50% permitido para considerarse un anticipo o avance sobre convenio, de igual forma, en el Convenio no figura la devolución o reintegro por inejecución, por tal motivo, el ICBF considera que este recurso debe considerarse como un Pago Anticipado.

Por tal motivo, de manera atenta solicito conceptuar como máximo órgano en materia contable: Referente al cual es el reconocimiento adecuado para esta clase de convenios”

CONSIDERACIONES

a. Consideraciones sobre el convenio interadministrativo

El convenio interadministrativo No. 01012622020, del 28 de abril de 2020, celebrado entre el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar Cecilia de la Fuente de Lleras – ICBF, la Policía Nacional y el Fondo Rotatorio de la Policía, establece:

“CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO: Aunar esfuerzos entre el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar – ICBF y la Policía Nacional de Colombia y el Fondo Rotatorio de la Policía, que permitan atender los requerimientos básicos para garantizar la seguridad y el desplazamiento aéreo del (la) Director (a) General y los funcionarios acompañantes, dentro del territorio nacional, en ejercicio de las funciones oficiales de su cargo.

CLÁUSULA SEGUNDA- ALCANCE DEL OBJETO La unión de esfuerzos que las partes desarrollan en virtud del convenio a suscribir se concreta en: A) La Policía Nacional hará la provisión de transporte aéreo del (la) Director (a) del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y los funcionarios acompañantes dentro del territorio nacional, en ejercicio de las funciones oficiales de su cargo, según la disponibilidad de aeronaves que se relacionan en el anexo técnico para convenios que forman parte integral de este convenio. B) Por su parte, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, aportará los recursos económicos en la cuantía que más adelante se determina para el apoyo al fortalecimiento logístico, administrativo y aeronáutico de la Dirección de Antinarcóticos – Área de Aviación Policial. C) El Fondo Rotatorio de la Policía, recibirá los recursos económicos que aporte el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y los ejecutará de conformidad con los requerimientos que le formule la Dirección de Antinarcóticos – Área de Aviación Policial. Lo anterior, deberá tenerse en cuenta para la adecuada comprensión e interpretación del convenio, especialmente en lo que concierne a sus reglas y condiciones, así como para determinar el alcance de los derechos y obligaciones que el mismo atribuye a las partes.

CLÁUSULA TERCERA. – OBLIGACIONES DE LAS PARTES:

A) OBLIGACIONES DEL INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR: Sin perjuicio de las obligaciones que por su naturaleza y por disposición legal le correspondan, en desarrollo del objeto del convenio constituyen compromisos del Instituto Colombiano de bienestar Familiar las siguientes: 1. Aportar los recursos a la Policía Nacional, a través del Fondo Rotatorio de la Policía quien será el encargado de ejecución de conformidad con los requerimientos que haga la Dirección de Antinarcóticos de la Policía Nacional y lo establecido en el convenio; 2. Efectuar el aporte en un (1) solo desembolso, una vez perfeccionado el convenio. (...)

B) OBLIGACIONES DE LA POLICÍA NACIONAL: Sin perjuicio de las obligaciones que por su naturaleza y por disposición legal le corresponden, en desarrollo del objeto del convenio, La Policía Nacional cumplirá los siguientes compromisos: 1. Ejecutar y cumplir a cabalidad con el desarrollo del objeto del convenio. 2. Destinar el aporte económico que efectuará el INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR única y exclusivamente para el fortalecimiento logístico, administrativo y aeronáutico de la Dirección de Antinarcóticos de la Policía Nacional -Área de Aviación Policial, que permita el cumplimiento de los fines del convenio. 3. Disponer de manera oportuna de las aeronaves que se encuentren en línea de vuelo, para realizar los desplazamientos solicitados en desarrollo del convenio. (...) 14. Suministrar al FORPO a través del funcionario que la DIRECCIÓN DE ANTINARCÓTICOS – ÁREA DE AVIACIÓN POLICIAL designe para el efecto, las especificaciones técnicas de los bienes y servicios que deban adquirirse para la correcta ejecución de los recursos y del convenio. 15. Apoyar al FORPO en los aspectos técnicos relacionados con los procesos de adquisición de los bienes y servicios que se requieran por parte de la DIRECCIÓN DE ANTINARCÓTICOS – ÁREA DE AVIACIÓN POLICIAL, de igual manera deberán elaborar en conjunto con el FONDO ROTATORIO DE LA POLICÍA los estudios y documentos previos para los futuros procesos de selección de los contratistas en lo correspondiente a la parte técnica. (...)

C) OBLIGACIONES DEL FONDO ROTATORIO DE LA POLICÍA: Sin perjuicio de las obligaciones que por su naturaleza y por disposición legal le corresponden en desarrollo del objeto del convenio EL FONDO ROTATORIO DE LA POLICÍA cumplirá los siguientes compromisos: 1. Recibir e incorporar a su presupuesto los recursos pactados como aporte. 2. Ejecutar los recursos entregados como aporte por parte del ICBF, de conformidad con los requerimientos que le formule la Dirección de Antinarcóticos – Área de Aviación Policial. 3. Adelantar los procesos de contratación que se requieran para la ejecución de los aportes acordados en virtud del presente convenio. 4. Exigir la correcta ejecución de los contratos que celebre con terceros en desarrollo del presente acuerdo. (...)

CLÁUSULA QUINTA.- VALOR DEL CONVENIO: El valor del presente Convenio corresponde a la suma de DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS M/I (\$200.000.000), incluidos todos los costos directos e indirectos, el IVA y demás impuestos de ley, el cual se ejecutará de acuerdo con las necesidades de la Entidad. (...) PARÁGRAFO TERCERO: Sobre el valor del aporte del convenio, la POLICÍA NACIONAL reconocerá al FONDO ROTATORIO DE LA POLICÍA, el CUATRO POR CIENTO (4%) por concepto de gastos de administración, que será descontado directamente de las sumas efectivamente ejecutadas por este, para cubrir los costos logísticos y de administración necesarios para ejecutar adecuadamente el convenio. (...)"

b. Consideraciones respecto a la competencia de la CGN

El artículo 354 de la Constitución Política de 1991, dispone:

“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará esta 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 (...)”.

En complemento, los literales i) y j) del artículo 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 4º. Funciones de la Contaduría General de la Nación. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...)”.

c. Consideraciones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la corrección de errores, 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, señala:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera de texto)

Sobre los recursos entregados en administración, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020, menciona:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos, informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. (...)"

CONCLUSIONES

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se debe 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.

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.

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 entren las partes.

De conformidad con el clausulado del convenio, el ICBF realiza un aporte monetario a la Policía Nacional para que esta última le provea de transporte aéreo al (a la) Director (a) y los funcionarios acompañantes dentro del territorio nacional, los recursos son girados al Fondo Rotatorio de la Policía, quien los ejecutará de conformidad con los requerimientos que le formule la Dirección de Antinarcóticos – Área de Aviación Policial y a cambio la Policía Nacional le reconocerá el 4% por concepto de gastos de administración.

Lo anterior, da a entender que el Fondo Rotatorio de la Policía realiza la administración de los recursos, por lo que su tratamiento contable se efectuaría como recursos recibidos en administración, de acuerdo con los lineamientos establecidos en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 090 de 2020. No obstante, el mismo convenio, en la cláusula tercera, señala que el Fondo Rotatorio de la Policía deberá recibir e incorporar a su presupuesto los recursos entregados por el ICBF como aporte, lo cual genera una contradicción al tratamiento de los recursos.

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la 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, se aclara que este ente regulador no tiene competencia para definir asuntos de carácter jurídico o administrativo, relacionados con el manejo de los recursos objeto de la consulta. Razón por la cual, les corresponde a la Policía Nacional y al Fondo Rotatorio de la Policía definir cuál es el papel del Fondo Rotatorio de la Policía respecto al manejo de los recursos, si como titular o administrador de estos, para así determinar el tratamiento contable correcto para estas entidades.

Ahora bien, con independencia de lo que se defina entre la Policía Nacional y el Fondo Rotatorio de la Policía, al tratarse de una prestación de servicios, el ICBF reconocerá el pago mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, toda vez que con la entrega de los recursos se desprendió del control.

En la medida que el ICBF haya recibido los servicios de transporte aéreo, se reconocía el gasto por servicios de transporte en la subcuenta y cuenta pertinente de la clase 5-GASTOS, contra la subcuenta que corresponda a la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

En consecuencia, si el ICBF no había realizado los anteriores registros contables durante el periodo de ejecución del convenio, el error en la información financiera se deberá corregir ajustando las partidas de activo y pasivo afectadas contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3115-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar la materialidad de este, en tanto que, si el hecho económico es material se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

CONCEPTO No. 20211100098721 DEL 02-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los pagos realizados por la entidad en contratos de prestación de servicios.

Doctora

JENNY JOHANNA BECERRA CASTRO

Analista 6

Comisión para el Esclarecimiento de la Verdad, la Convivencia y la No Repetición

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010057162 el 21 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Comisión para el Esclarecimiento de la Verdad, la Convivencia y la No Repetición, suscribió un contrato de subvención No.EIDHR/2018/403-346 con la Unión Europea, que presentaba un plazo de ejecución del 01 de enero de 2019 al 15 de junio de 2021. Para la presentación del informe final de la Subvención, fue contratada una firma auditora, para la verificación de gastos, del resultado de la auditoría fue generada el siguiente hallazgo:

Hallazgo No. 3 – Falta de trazabilidad Contable por \$36.950.002,00COP/ €10.221,64: Se declara inelegible el valor anterior, dado que, el Coordinador no reporta en su contabilidad (causación, contabilización y pago), los registros contables asociados a la Auditoría y a la evaluación final. Incumpliendo lo establecido en la cláusula (sic) 16 numeral 16.2 del Anexo II y Anexo VII, 2. Procedimiento de verificación de los gastos, Apartado 2.6. Nota: Se aclara que la presente incidencia no se observa en el cuadro de errores 3.4 toda vez que la diferencia corresponde a registros no rendidos en el cuadro de transacciones 3.3.

El valor mencionado anteriormente, corresponde a dos contratos los cuales al momento de la presentación del informe final contaban con compromiso presupuestal y se describen a continuación:

1. Compromiso 163121 a nombre de INTERAMERICANA DE AUDITORES Y CONSULTORES LTDA I A & C LTDA, CO-AJ-378-2021 Contrato por \$17.493.000,00, cuya forma de pago establece: El valor de la Orden de servicio será pagado por la Entidad, así: Un único pago correspondiente al cien por ciento (100%) del total de la orden de servicio, contra la entrega del Informe Final de Auditoría, previa certificación de recibo a satisfacción por parte del supervisor designado por la entidad.

2. Compromiso 163221 a nombre de CORPORACION PARTNERS COLOMBIA, CO-AJ-379-2021 por \$26.477.500,00, saldo por utilizar por \$13.238.750,00. Cuya forma de pago establece: El valor del contrato será pagado por la Entidad, así:

a) Un primer pago correspondiente al cincuenta por ciento (50%) del valor del contrato previo recibo a satisfacción por parte del supervisor del contrato de los siguientes productos en junio de 2021:

- *Plan de trabajo*
- *Informe preliminar*

b) Un segundo y último pago: correspondiente al cincuenta por ciento (50%) del valor del contrato previo recibo a satisfacción por parte del supervisor del contrato de los siguientes productos en agosto de 2021:

- *Informe final, 2 copias digitales y 2 en físico.*
- *Presentación pública y socialización audiovisual del Informe*
- *Pieza comunicativa de visibilizarían del informe final*

La entidad realiza el registro de los hechos económicos teniendo en cuenta lo establecido en el concepto No. 20192000014431 del 25-04-2019, literal b. Entidad de gobierno como entidad contratante en un contrato de prestación de servicios.

De acuerdo con el contexto anteriormente mencionado, queremos consultar ¿en qué momento se debió reconocer el hecho económico relacionado con la cuenta por pagar de los contratos anteriormente descritos?"

CONSIDERACIONES

La Aceptación de oferta correspondiente a la Orden de Servicio No. CO-AJ-378-2021, en la cual actúan como contratante la Comisión para el Esclarecimiento de la Verdad, la Convivencia y la No Repetición, y como contratista la empresa Interamericana de Auditores y Consultores LTDA I A & C LTDA, señala como parte de las condiciones de aceptación de la oferta:

"OBJETO: Contratar la verificación de gastos del Contrato de Subvención EIDHR/2018/403-346, titulado "la verdad de la resiliencia y las transformaciones positivas de la sociedad en el marco del conflicto armado" financiado por la Unión Europea, por el periodo comprendido entre el 20 de diciembre de 2018 y el 14 de junio de 2021.

(...)

VALOR: El valor de la presente orden de servicio es hasta por la suma de DIECISIETE MILLONES CUATROCIENTOS NOVENTA Y TRES MIL PESOS M/CTE (\$17.493.000) incluido IVA y todos los costos directos e indirectos y los impuestos, tasas y contribuciones que conlleve la celebración y ejecución total de la Orden de servicio. (...)

FORMA DE PAGO: El valor de la Orden de servicio será pagado por la Entidad, así: Un único pago correspondiente al cien por ciento (100%) del total de la orden de servicio, contra la entrega del Informe Final de Auditoria, previa certificación de recibo a satisfacción por parte del supervisor designado por la entidad.

(...)

PLAZO: La Orden de servicio tendrá una duración de cuatro (4) meses, contados a partir del cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución de la orden de servicio, sin exceder el 15 de noviembre de 2021.

(...)

OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL CONTRATISTA:

1. Prestar servicios como firma de auditoría para la verificación de los gastos incurridos en la ejecución del contrato de subvención No. EIDHR/2018/403-346 de conformidad con el Anexo 1

(...)

6. Realizar el informe con la estructura, contenido y de acuerdo con la plantilla del informe de verificación de los gastos que figura en el anexo 3, incluidos sus cuadros adjuntos, la utilización es obligatoria.

OBLIGACIONES DE LA COMISION DE LA VERDAD: La Comisión de la Verdad se compromete en especial a:

1. Exigir al Contratista la ejecución idónea del objeto de la Orden de servicio, bajo las condiciones y características técnicas previstas.

(...)

3. Pagar el valor de la Orden de servicio en la forma pactada. (...)” (Subrayado fuera de texto)

En relación con la elaboración del informe por parte de la firma auditora, en el Pliego de Condiciones (PdC) para la verificación de gastos en el proceso de auditoría, el punto 6. Proceso y metodología de la verificación 6.2. Reunión preparatoria, trabajo de campo y examen documental, señala: “El órgano de contratación prevé una reunión preparatoria con el verificador de gastos

(...)

El trabajo de campo o el control documental se iniciarán tan pronto como sea posible y a más tardar dentro de los (número) días naturales siguientes a la firma del contrato de verificación o a la fecha de disponibilidad del informe financiero (es decir el informe financiero, los documentos justificantes y cualquier otra información pertinente).

(...)

6.2.2. Trabajo de campo y examen documental.

La tarea principal durante el trabajo de campo o el examen documental consistirá en la realización de las pruebas sustantivas (anexo2, sección 2). (...)

6.2.3. Nota informativa y reunión de clausura.

Al término del trabajo de campo o el examen documental, el verificador de gastos preparará una nota informativa, organizará una reunión de clausura con la entidad verificada a fin de debatir las conclusiones, resumirá sus observaciones iniciales y acordará con ella la información adicional que deberá facilitarse en una fecha posterior. (...)”

De otra parte, la Aceptación de oferta correspondiente a la Orden de Servicio No. CO-AJ-379-2021, en la cual actúan como contratante la Comisión para el Esclarecimiento de la Verdad, la Convivencia y la No Repetición, y como contratista la Corporación Partners Colombia, señala como parte de las condiciones de aceptación de la oferta:

“OBJETO: Contratar la evaluación de cumplimiento de los objetivos estratégicos, metas, indicadores y resultados esperados del proyecto titulado "La verdad de la resiliencia y las transformaciones positivas de la sociedad en el marco del conflicto armado”.

(...)

VALOR: El valor de la presente orden de Servicio será por la suma de VEINTISÉIS MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS PESOS COLOMBIANOS (\$26.477.500) IVA INCLUIDO, el cual incluye todos los costos directos e indirectos y los impuestos, tasas y contribuciones que conlleve la celebración y ejecución total de la Orden de servicio (...)

FORMA DE PAGO: El valor del contrato será pagado por la Entidad, así:

a) Un primer pago correspondiente al cincuenta por ciento (50%) del valor del contrato previo recibo a satisfacción por parte del supervisor del contrato de los siguientes productos en junio de 2021:

- Plan de trabajo
- Informe preliminar

b) Un segundo y último pago: correspondiente al cincuenta por ciento (50%) del valor del contrato previo recibo a satisfacción por parte del supervisor del contrato de los siguientes productos en agosto de 2021:

- Informe final, 2 copias digitales y 2 en físico.
- Presentación pública y socialización audiovisual del Informe
- Pieza comunicativa de visibilización del informe final

(...)

PLAZO: La Orden de Servicio tendrá una duración de Noventa (90) Días, a partir del cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución.

(...)

OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL CONTRATISTA:

1. Prestar los servicios para la evaluación técnica de la ejecución del contrato de subvención No. EIDHR/2018/403- 346

(...)

5. Analizar y evaluar el grado de alcance de los resultados esperados y de aproximación a los objetivos del proyecto

6. Realizar el informe con estructura, contenido y de acuerdo con los términos establecidos en el anexo técnico.

(...)

OBLIGACIONES DE LA COMISION DE LA VERDAD:

1. Exigir al Contratista la ejecución idónea del objeto del contrato, bajo las condiciones y características técnicas previstas.

(...)

3. Pagar el valor del contrato en la forma pactada. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y modificado por la Resolución No. 167 de 2020, sobre el principio de Devengo establece: “(...) los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, señala en el numeral 6. Definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

64. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

6.1.5. Gastos

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

(...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad

76. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

81. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación 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.

82. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.” (Subrayado fuera de texto)

Las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución No. 425 del 2019, y modificadas por la Resolución No. 218 de 2020, en el Capítulo II. Pasivos, señalan:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

3.3. 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, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 620 de 2015 y sus modificaciones, indica en la descripción de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO que: “Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, tales como seguros, intereses, comisiones, arrendamientos, publicaciones y honorarios, entre otros. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el referido CGC en relación con la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, la describe así: “Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades, se debe 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.

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.

De conformidad con las condiciones de aceptación de las ofertas asociadas a la Orden de Servicio No. CO-AJ-378-2021 y la Orden de Servicio No. CO-AJ-379-2021, la entidad se encuentra frente a contratos de prestación de servicios por parte de la empresa Interamericana de Auditores y Consultores LTDA I A & C LTDA y la Corporación Partners Colombia, respectivamente.

De acuerdo con el principio de Devengo del Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, esto es cuando surgen obligaciones o cuando el hecho económico incide en los resultados del período.

Para el caso de la Orden de Servicio No. CO-AJ-378-2021, y de acuerdo con lo definido en las condiciones, si bien la entidad cancela la totalidad del valor del contrato al final de la ejecución de las actividades de auditoría y del informe final, la metodología y el proceso para la verificación de gastos determina que el trabajo de campo o el control documental se realiza una vez se firma el contrato de verificación o contaba con la información financiera. En consecuencia, al desarrollarse la auditoría en un período de tiempo contratado, la entidad disponía de elementos sobre la probabilidad de realizar una salida de recursos, por los que debía reconocer el gasto y el pasivo durante ese período, en donde para la medición podía prorratear el valor total del contrato en relación con el periodo acordado.

En el caso anotado, la entidad reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 5-GASTOS con crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Al efectuar el pago debita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acredita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, para la Orden de Servicio No. CO-AJ-379-2021, la entidad deberá evaluar el momento en el cual está realizando a la entrega de los recursos de acuerdo con el avance de las actividades que forman parte de la prestación de servicios a cargo del contratista.

En la entrega del primer avance, así como en el último pago, el contratista debe presentar el informe de la realización de algunas actividades, por lo cual la entidad con la entrega a satisfacción deberá reconocer la obligación correspondiente debitando la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS, y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Con el giro de los recursos, la entidad 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.

En el caso en el cual los recursos entregados en el primer avance superen el avance de las actividades frente al total de las contempladas en la ejecución del servicio, la diferencia se registrará debitando 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. Valor que será cancelado con la ejecución de las demás actividades del contrato, debitando la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 5-GASTOS.

CONCEPTO No. 20211100114051 DEL 29-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del Convenio Interadministrativo No. SGM 0226 2021 suscrito por la Agencia de Renovación del Territorio (ART) con el Instituto de Investigaciones Ambientales del Pacífico “John Von Neumann” (IIAP).

Doctor

WILLIAM MON RICAURTE

Gestor T2 Grado 12 – Contador ART

Agencia de Renovación del Territorio (ART)

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su comunicación, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010063232, el 23 de noviembre del 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia de Renovación del Territorio ART, con código ECP 923272741, suscribió el convenio interadministrativo número SGM 0226 2021 entre la Agencia de Renovación del Territorio y el Instituto de Investigaciones Ambientales del Pacífico “John Von Neumann” – IIAP, cuyo objeto es “Aunar esfuerzos para la estructuración y ejecución del proyecto denominado: “Fomento y comercialización del cultivo de plátano y chontaduro bajo un sistema de agroforestería comunitaria, como estrategia de desarrollo económico competitivo y seguridad alimentaria en un escenario de pos pandemia en el municipio de Nóvita – Chocó”, el cual adjuntamos.

El valor total del Convenio es por la suma de mil novecientos cincuenta y cinco millones mcte (\$1.955.000.000) de los cuales:

- *Aporte ART: Mil setecientos millones de pesos mcte (\$1.700.000.000) son aportados por la Agencia de Renovación del Territorio*
- *Aporte IIAP: doscientos cincuenta y cinco millones de pesos m/cte (\$255.000.000) en servicios que son aportados por el Instituto de Investigaciones Ambientales del Pacífico “JOHN VON NEUMANN”-IIAP*

Los aportes de la ART por un monto total de mil setecientos millones de pesos mcte (\$1.700.000.000) serán desembolsados de la siguiente manera:

1. *Primer desembolso: correspondiente al 20% del valor del aporte de la ART, por un monto de \$340.000.000, contra la entrega de los siguientes productos:*

- Informe visita de socialización del proyecto a la comunidad.
- POA Aprobado
- Contratos y Presentación de equipo mínimo requerido para la ejecución del Convenio.
- Presentación de Contratos suscritos de producción material vegetal

2. Segundo desembolso: correspondiente al 10% del valor del aporte de la ART, por un monto de \$170.000.000, contra la entrega de los siguientes productos:

- Suministro de insumos y herramientas para siembra y sostenimiento al 30% de los participantes
- Presentación del plan de manejo ambiental concertado
- Presentación del plan de fortalecimiento organizacional concertado
- Contra legalización del 25% de los recursos desembolsados

3. Tercer desembolso: correspondiente al 40% del valor del aporte de la ART, por un monto de \$680.000.000, contra la entrega de los siguientes productos:

- Realización del 15% de las siembras de los sistemas agroforestales -SAF.
- Suministro de insumos y herramientas para siembra y sostenimiento al 60% de los participantes.
- Ejecución de 20% del plan ambiental
- Contra legalización del 50% de los recursos desembolsados.

4. Cuarto desembolso: correspondiente al 20% del valor del aporte de la ART, por un monto de \$340.000.000, contra la entrega de los siguientes productos:

- Siembra y Suministro del 70% del material vegetal (Plátano, Chontaduro y Maderables)
- Suministro de insumos y herramientas para siembra y sostenimiento al 100% de los participantes
- Ejecución de 50% del plan ambiental
- Ejecución del 50% del plan de fortalecimiento organizacional
- Plan de Negocios concertado.
- Contra legalización del 70% de los recursos desembolsados.

5. Quinto desembolso: correspondiente al 10% del valor del aporte de la ART, por un monto de \$170.000.000, contra la entrega de los siguientes productos:

- Siembra y Suministro del 100% del material vegetal (Plátano, Chontaduro y Maderables)
- Ejecución del 100% del plan ambiental
- Ejecución del 100% del plan de fortalecimiento organizacional
- Presentación de en el marco de la implementación del Plan de Negocios de los estudios y diseños de la infraestructura de transformación de los productos del SAF.
- Acta de cierre del proyecto.

De acuerdo con el objeto del contrato y a la manera en que la ART desembolsa los recursos, consideramos 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, además de la consideración que para cada uno de los desembolsos la IIAP debe entregar productos.

En atención a lo anterior, solicitamos a Ustedes que conceptúen sobre si la entidad debe optar por dar el tratamiento contable de Transferencias o si por el contrario existe otra alternativa.”

CONSIDERACIONES

La Agencia de Renovación del Territorio (ART) suscribió el Convenio Interadministrativo No. SGM 0226 2021 con el Instituto de Investigaciones Ambientales del Pacífico “John Von Neumann” (IIAP), cuyo objeto es el siguiente:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: Aunar esfuerzos para la estructuración y ejecución del proyecto denominado: “Fomento y comercialización del cultivo de plátano y chontaduro bajo un sistema de agroforestería comunitaria, como estrategia de desarrollo económico competitivo y seguridad alimentaria en un escenario de pos-pandemia en el municipio de Nóvita – Chocó”.”

En la cláusula segunda de dicho Convenio se establecen como obligaciones del IIAP, entre otras, las siguientes:

“CLÁUSULA SEGUNDA. OBLIGACIONES DEL IIAP: Son obligaciones del IIAP las siguientes:

(...)

4. Sin perjuicio de la autonomía técnica y administrativa, atender las instrucciones y lineamientos que durante el desarrollo del Convenio se le impartan por parte del Supervisor, así como presentar los informes requeridos.

5. Defender en todas sus actuaciones los intereses de la ART según corresponda y obrar con lealtad y buena fe en todas las etapas contractuales.

(...)

9. Hacer entrega de los documentos producidos y administrados durante la vigencia del Convenio al supervisor.

10. Realizar los informes de seguimiento y/o informe final, en el cual se consignen todas las consideraciones y actividades realizadas durante la ejecución del Convenio.

11. Entregar mensualmente informe financiero del estado de legalización de recursos del Convenio en el formato que para tal efecto defina la ART.

12. Recibir y entregar a la terminación del Convenio los bienes y elementos suministrados por la ART, para la ejecución del mismo, cuando a ello hubo lugar.

13. Responder ante terceros por los daños que se ocasionen y que provengan de causas que le sean imputables.

(...)

20. Reintegrar los recursos que no se ejecuten en el marco del Convenio con las indicaciones que para tal efecto le indique el supervisor de ART.

(...)

B. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS: Además de las derivadas de la ley, esencia y naturaleza del Convenio Interadministrativo, IIAP se obliga a:

1. Allegar a la Agencia de Renovación del Territorio en los plazos establecidos, los documentos requeridos para la cumplida iniciación del convenio.
2. Ejecutar el proyecto de acuerdo al objeto del convenio.
3. Aportar al convenio doscientos cincuenta y cinco millones de pesos M/cte. (\$255.000.000) en servicios para la ejecución del proyecto, de acuerdo a lo establecido en el mismo.

(...)

8. Presentar al Supervisor los informes de ejecución técnicos y financieros, conforme a lo establecido en el POA, en el cual se consignen todas las consideraciones y actividades realizadas durante la ejecución del convenio.

9. Efectuar el reporte mensual de la ejecución financiera del 100% de los recursos aportados por la ART, conforme al formato FM-GF-15 V1 FORMATO PARA LA LEGALIZACIÓN DE CONVENIOS Y/O CONTRATOS, propuesto por la Coordinación Financiera de la Entidad.

10. Reintegrar a la Dirección Nacional del Tesoro Público los saldos no ejecutados, así como los rendimientos de los recursos aportados por la ART.

(...)

12. Realizar seguimiento a los aportes de contrapartida comprometidos por la comunidad participante del proyecto e informar sobre dicho avance al SUPERVISOR.

13. Desarrollar de acuerdo a los requerimientos del proyecto, los procesos de contratación y adquisiciones con las especificaciones técnicas, requerimientos mínimos de calidad, presupuesto y normatividad definidas.

14. Garantizar la calidad durante la operación en la entrega de servicios a satisfacción del Supervisor.

(...)”

Por otra parte, la cláusula tercera de dicho Convenio establece, entre otras, las siguientes obligaciones de la ART:

“CLÁUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DE LA ART: Son obligaciones de la ART las siguientes:

1. Ejercer el seguimiento y control sobre el cumplimiento del Convenio a través del supervisor (a) designado (a) para el efecto, exigiendo al IIAP, la ejecución idónea y oportuna del objeto Convenio.

2. Realizar el seguimiento y entrega mensual al GIT de Financiera del informe financiero del estado de legalización de recursos del Convenio.

(...)

6. Realizar el desembolso de los aportes al asociado, dentro de los plazos y términos establecidos, previo cumplimiento de los requisitos exigidos.”

En cuanto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”.

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 de 2018 y actualizado según la Resolución 090 de 2020, establece:

“PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

(...)

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo ni el control sobre este.

(...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

Este numeral desarrolla el registro contable de: a) la entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, b) la administración y venta de bienes, c) el rendimiento de los recursos entregados, d) las comisiones y e) la restitución de los recursos administrados a la entidad.

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

(...)

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos. Por lo tanto, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la ejecución de un convenio o de un contrato depende, entre otros: (i) del objeto del acuerdo contractual; (ii) de los derechos y obligaciones de las partes; (iii) del título por el cual se entregan o reciben los recursos, esto es si se entregan o reciben como transferencia o subvención, como contraprestación directa, en administración, como avance o anticipo, entre otras circunstancias.

Por lo expuesto, del Convenio Interadministrativo No. SGM 0226 2021 suscrito por la Agencia de Renovación del Territorio (ART) y el Instituto de Investigaciones Ambientales del Pacífico “John Von Neumann” (IIAP), anexo a la consulta, se concluye lo siguiente:

Los aportes por parte de la ART al IIAP se deben reconocer como recursos entregados en administración, toda vez que la ART los entrega con el propósito de que el IIAP cumpla con ellos una finalidad específica, siendo la ART la entidad que tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, o para generar

beneficios económicos futuros. Lo anterior se sustenta porque el IIAP se obliga a rendir las respectivas cuentas, efectuar las legalizaciones por la ejecución y, en caso de que se generen rendimientos financieros y de quedar remanentes al finalizar el objeto del acto jurídico mediante el cual se formalizó su entrega, estos deben ser objeto de restitución a la ART.

En consecuencia, la ART debe registrar la entrega de los recursos al IIAP 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, de conformidad con el numeral 3.1. del Procedimiento contable para el registro de recursos entregados en administración.

Asimismo, la ART debe registrar los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre el IIAP. Así las cosas, en la medida en que se realice la legalización de los recursos, de acuerdo con las actas de recibo parcial o a los informes correspondientes, la ART debe debitar la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditar la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Con posterioridad, el activo generado se debe actualizar conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

CONCEPTO No. 20211100111441 DEL 16-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del gasto por subvenciones condicionadas transferidas a los operadores públicos de televisión.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Efectivo y equivalentes al efectivo Cuentas por cobrar Otros activos Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del ingreso por subvenciones condicionadas recibidos por los operadores públicos de televisión.

Doctora
GINA ALEJANDRA ALBARRACÍN BARRERA
Representante Legal
Canal Regional de Televisión Teveandina Ltda.
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010059152 el 29 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de conocer el tratamiento contable adecuado para el manejo de los recursos transferidos del Fondo Único de Tecnologías de la Información y Comunicaciones la Autoridad Nacional de Televisión en liquidación que son asignados a Teveandina Ltda., en virtud de lo establecido en la Resolución 922 de 2020, nos permitimos realizar la siguiente consulta, toda vez que se están presentando diferencias en el informe de saldos de cuentas reciprocas producto del reconocimiento en la ejecución de dichos recursos derivadas de la aplicación de los diferentes marcos normativos contables aplicables por las partes.

Inicialmente es preciso indicar que Teveandina Ltda. es una empresa industrial y comercial del Estado cuyo objeto social enmarca la prestación y explotación del servicio de televisión regional, de conformidad con los fines y principios del servicio de televisión establecidos en la ley 182 de 1995. Dentro de las actividades desarrolladas por Teveandina Ltda., se encuentran: Manejar, explotar y comercializar el servicio de televisión dentro del territorio nacional en todas sus

modalidades con sujeción a ley; desarrollar programas de televisión de carácter preferentemente educativos, culturales y de promoción para el desarrollo integral de la comunidad; comercialización y mercadeo de espacios en medios de comunicación (pautas publicitarias); digitalización y gestión de archivos multi-medios; producción y post producción de material audiovisual; entre otros.

Los Estados Financieros de Teveandina Ltda., se preparan de acuerdo con el marco regulatorio dispuesto en la Resolución 414 de 2014, emitida por la Contaduría General de la Nación y como es de conocimiento de la CGN, este anexo tiene como referente las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés).

Precisado lo anterior, es pertinente indicar que la entidad ha revisado la Resolución 169 de octubre de 2020, por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos que el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones transfiere a los operadores públicos del servicio de televisión, y se modifican los catálogos generales de cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y con base en lo allí consignado se evidencia que, con la asignación de recursos al operador público (Teveandina Ltda., en este caso), debita la cuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acredita la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, y de esta manera lo reconoce el canal actualmente.

Por su parte el numeral 2.1 ibidem señala que, con la ejecución de los recursos transferidos, el operador público del servicio de televisión debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios aplicando el marco normativo que le corresponda.

Respecto de la legalización de los recursos, el último inciso del numeral 2.2.1 señala que el operador público del servicio de televisión regional debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430- SUBVENCIONES cuando se trata de cubrir gastos de operación o funcionamiento aplicable igualmente para proyectos de inversión.

(...)

Con la ejecución de recursos, Teveandina LTDA, en la mayoría de los casos, adquiere o desarrolla activos intangibles (programas), y estos activos los mide de acuerdo con los criterios de medición que indica la política contable de la entidad alineada con las normas para el reconocimiento y medición aplicables al marco técnico normativo contable de la Resolución 414 de 2014.

Por otra parte, la amortización del ingreso por subvenciones la realiza, tomando como referencia la amortización de los activos intangibles adquiridos o desarrollados con la subvención recibida, de manera que se cumpla lo señalado en el numeral 7 anteriormente citado, es decir, teniendo en cuenta que las subvenciones recibidas por el canal, son condicionadas y cubren específicamente el desarrollo o adquisición de estos activos intangibles, el ingreso se reconoce teniendo en cuenta la correlación existente con la partida financiada.

(...)

De acuerdo con lo expuesto, y teniendo en cuenta que en el informe de saldos de cuentas reciprocas se están presentando diferencias sustanciales toda vez que el Fondo Único de tecnologías de la información y las Telecomunicaciones reporta

en la legalización un gasto por la totalidad de los desembolsos tramitados con los recursos de la subvención, el cual no es recíproco con el ingreso reportado por Teveandina Ltda., dado que, el ingreso por subvenciones que reconoce la entidad se reconoce en virtud de la causación de los gastos que la subvención pretende financiar, es decir, en virtud del gasto por amortización de los intangibles adquiridos, es de nuestro interés conocer:

¿Debe Teveandina reconocer la amortización del ingreso diferido por subvenciones por la totalidad de los desembolsos incurridos en la legalización independientemente de la amortización de los activos intangibles financiados con estos recursos?

En caso afirmativo a la consulta anterior, considerando las características de la información financiera ¿es razonable que la entidad presente en el Estado de Resultados Integral ingresos que no tiene costos o gastos asociados y no se cumpla el principio de correlación?”

CONSIDERACIONES

El artículo 9º de la Resolución 922 de 2020, expedida por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, señala que “Los operadores públicos de televisión deberán presentar al Grupo Interno de Trabajo de Fortalecimiento al Sistema de Medios Públicos, o quien haga sus veces, el plan de inversión en la fecha que establezca el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones...”

Asimismo, el artículo 15, establece como obligaciones a cargo de los operadores públicos de televisión: “a. Ejecutar el plan de inversión de acuerdo con las condiciones y plazos con base en las cuales se dio la viabilidad a la asignación de recursos. (...) p. Incorporar en sus activos todos los bienes que adquiera en ejecución del plan de inversión. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución N° 414 de 2014, y sus modificaciones, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

38. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

40. Asociación: Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos”. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014 y sus modificaciones, establece:

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico sin entregar nada a cambio. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando. (...) (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento Contable para el Registro de los Hechos Económicos Relacionados con los Recursos que el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones Transfiere a los Operadores Públicos del Servicio de Televisión, emitido por la CGN mediante la Resolución 169 de 2020, establece:

“1. ASIGNACIÓN Y GIRO DE RECURSOS DEL FONDO ÚNICO TIC

Con la asignación de los recursos, RTVC debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Por su parte, el operador público del servicio de televisión regional debitará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la

cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

(...)

Con el recaudo, RTVC debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Por su parte, el operador público del servicio de televisión regional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

2. EJECUCIÓN Y LEGALIZACIÓN DE LOS RECURSOS POR PARTE DE LOS OPERADORES PÚBLICOS DEL SERVICIO DE TELEVISIÓN

2.1. Ejecución de los recursos

Con la ejecución de los recursos transferidos, el operador público del servicio de televisión debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios. Para el efecto, cada entidad aplicará el marco normativo de contabilidad que le corresponda.

2.2. Legalización de los recursos

2.2.1. Para gastos de operación o funcionamiento

Con la legalización de los recursos destinados a cubrir los gastos de operación o funcionamiento, a través de los informes contables presentados por RTVC, el Fondo Único TIC debitará la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Ahora bien, si los recursos son ejecutados para cubrir los gastos de funcionamiento de un operador público del servicio de televisión regional, el Fondo Único TIC debitará la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, RTVC debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte, el operador público del servicio de televisión regional debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

(...)

5. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

(...)

El derecho y el pasivo diferido de los operadores públicos del servicio de televisión regionales con la obligación y el activo diferido del Fondo Único TIC, por las subvenciones para gastos de funcionamiento o proyectos de inversión.

(...)

El ingreso por subvenciones de los operadores públicos del servicio de televisión regionales con el gasto por subvenciones del Fondo Único TIC, cuando se cumplan las condiciones de reconocimiento del ingreso y gasto, respectivamente, a partir de la legalización de la ejecución de los recursos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

El Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público, establece que, dentro de los principios de la contabilidad pública que deben observar las empresas, se encuentra el principio de devengo, el cual señala que los hechos económicos se reconocen en el momento en que surgen los derechos y obligaciones, o cuando inciden en los resultados del periodo.

Por lo cual, para el reconocimiento de los ingresos recibidos, Teveandina debe proceder de acuerdo con el Procedimiento Contable para el Registro de los hechos económicos relacionados con los recursos que el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones Transfiere a los operadores públicos del servicio de televisión de la Resolución 169 de 2020, de la siguiente manera:

En la medida que, los recursos recibidos por Teveandina se encuentran condicionados a la ejecución del plan de inversión entregado al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, cuando sean asignados, Teveandina deberá reconocer los recursos como ingresos por subvenciones condicionadas, mediante un débito en la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Por su parte, el Fondo Único TIC registra un débito en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Con la ejecución de los recursos transferidos, Teveandina debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios. Tratándose de activos intangibles desarrollados o adquiridos, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda al grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, con la legalización de los recursos en los plazos y dando cumplimiento a las condiciones establecidas, Teveandina debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 443005-Subvención por recursos transferidos por el gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Mientras que, el Fondo Único TIC debitará la subcuenta 542405-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Así las cosas, la amortización del ingreso diferido por subvenciones condicionadas se realizará cuando se cumplan las condiciones pactadas, con independencia de la amortización de los activos intangibles.

En consecuencia, la reciprocidad en las cuentas contables está dada entre el derecho y el pasivo diferido de Teveandina con la obligación y el activo diferido del Fondo Único TIC, por las subvenciones condicionadas. De igual manera, entre el ingreso por subvenciones de Teveandina con el gasto por subvenciones del Fondo Único TIC, cuando se cumplan las condiciones de reconocimiento del ingreso y gasto, respectivamente, a partir de la legalización de la ejecución de los recursos.

Por lo tanto, es competencia de las entidades involucradas implementar procedimientos que garanticen la adecuada conciliación de la información para que los saldos y transacciones queden oportuna y debidamente reconocidos y haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20211100112771 DEL 21-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del acta de liquidación de convenios suscrita entre la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca y la Organización de Estados Iberoamericanos – OEI, por medio de la cual acuerdan liquidar bilateralmente el Convenio No. 211 de 2018.

Doctora
SHAROL NATALIA MORA
Coordinadora Financiera
U.A.E. Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010060352 el 04 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Respetuosamente me dirijo a su despacho con el fin de solicitar una consulta frente al concepto contable del convenio OEI No. 211 de 2018 suscrito con la entidad en el cual surgieron varias situaciones en el desarrollo de sus legalizaciones.

Dicho convenio se firmó por un valor de \$25.000.000.000,00 y se realizó un único desembolso por valor de \$9.400.000.000,00 que, según información suministrada por la Supervisión del convenio se formalizaron recursos al gasto por valor de \$9.377.607.544,00 quedando un saldo pendiente por formalizar de \$22.392.456,00 a corte 30 de noviembre de 2018, hasta la fecha.

Lo anterior dado a lo informado por parte de los supervisores de un posible incumplimiento por parte del cooperante donde la AUNAP suscribió la liquidación del mismo con todas sus cláusulas activas, de esta forma después de llegar a una conciliación el 02 de agosto de 2021 por medio de la Resolución No. 1839 se da por terminado el trámite administrativo de posible incumplimiento de las obligaciones descritas en el Convenio de cooperación No. 211 de 2018 suscrito entre la AUNAP y LA OEI para dar paso a la suscripción de un contrato de transacción No. 311 de 2021 con el fin de precaver un litigio futuro y/o eventual relacionado, por valor de \$5.102.292.096, que se detalló en el acta de liquidación y que a su vez corresponde al saldo restante del primer y único desembolso realizado por la AUNAP a la OEI y que no fue amortizado por la OEI.

Es de anotar que independientemente del contrato de transacción, a la fecha los supervisores del convenio no se han vuelto a manifestar con el informe de supervisión mensual dejando reflejado aún en los estados financieros de la entidad el saldo por legalizar, razón por la cual requerimos de su valiosa colaboración y conocimiento de cómo podemos registrar

correctamente este valor en la contabilidad de la entidad y en qué informe nos podemos basar para dar por terminado este proceso.

Es así que, es importante para nosotros saber si conforme a su conocimiento debemos seguir reflejando este saldo en las cuentas reales o que tratamiento contable se le puede dar a dicha situación presentada, con el fin de seguir cumpliendo con la normatividad vigente.”

CONSIDERACIONES

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en el Concepto C.E. 00102 de 2017, manifestó, respecto a la diferencia entre anticipo y pago anticipado que:

“...el anticipo se equipara a una especie de préstamo o financiación otorgado por la entidad contratante al contratista, la jurisprudencia de la Sección Tercera ha sostenido reiteradamente -aunque no de manera uniforme-, que a diferencia de lo que ocurre con el pago anticipado, cuyos valores se trasladan inmediatamente al patrimonio del contratista, los dineros entregados a título de anticipo mantienen su vinculación al patrimonio público de la entidad estatal contratante, hasta el momento en el que los mismos son amortizados a título de pago por la obra o servicio contratado.

La distinción entre el anticipo y el pago anticipado ha sido reiterada por la jurisprudencia de la Sala Plena Contenciosa del Consejo de Estado, en los siguientes términos:

«No cabe entonces la menor duda de que los dineros entregados al contratista a título de anticipo en las condiciones descritas por la jurisprudencia son dineros públicos porque no se entregan como pago anticipado, lo cual haría propietario al contratista, y están destinados por la ley y el contrato a la financiación de su ejecución».”

De igual forma, el 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 Acta de liquidación de convenios suscrita el 11 de mayo de 2021 entre la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca y la Organización de Estados Iberoamericanos – OEI, por medio de la cual acuerdan liquidar bilateralmente el Convenio No. 211 de 2018 del 25 de enero de 2018, indica:

“9. DECLARACIONES DE LAS PARTES

Con fundamento en el documento denominado “Acta Final de Acuerdo de Arreglo Directo”, el cual forma parte del expediente contractual, los extremos contractuales estipulan las siguientes cláusulas:

PRIMERA - OBJETO: Las partes acuerdan liquidar bilateralmente, conforme a las consideraciones expuestas, el Convenio de Cooperación 211 de 2018, suscrito entre la AUTORIDAD NACIONAL DE ACUICULTURA Y PESCA – AUNAP y LA ORGANIZACIÓN DE ESTADOS IBEROAMERICANOS PARA LA EDUCACIÓN, LA CIENCIA Y LA CULTURA - OEI.

SEGUNDA - RECONOCIMIENTOS: Las partes acuerdan que, con respecto al valor de las capacitaciones presenciales, la OEI y la AUNAP están de acuerdo en que el valor a reconocer de este componente es de CUATRO MIL CIENTO OCHENTA Y SIETE MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y UN MIL DOSCIENTOS DIECISÉIS PESOS M/CTE (\$4.187.591.216). Lo anterior de acuerdo con los soportes que reposan en el expediente los cuales fueron verificados de manera conjunta por las partes y que dan cuenta de las horas de capacitación efectivamente dadas por la OEI.

Igualmente, las partes acuerdan que, con relación al valor de los gastos de personal y profesionales, el valor a reconocer por este componente es de SESENTA Y TRES MILLONES DE PESOS M/CTE (\$63.000.000) de acuerdo con los soportes que reposan en el expediente, verificados por el Comité Supervisor para fines de Liquidación.

Así mismo, las partes acuerdan que, con respecto al rubro de gastos administrativos (costos de fortalecimiento de actividades, seguimiento, formación, gestión y operación, según Otrosí 1), la AUNAP le reconocerá el porcentaje pactado en el convenio del cinco por ciento (5%), correspondiente a gastos operativos del proyecto, con la salvedad que dicho porcentaje se estimará proporcional a lo realmente ejecutado, siempre y cuando ese valor de ejecución se encuentre debidamente soportado y justificado en el expediente contractual. Ahora bien, de conformidad con lo anterior, el valor a reconocer de este componente es de SESENTA Y NUEVE MILLONES QUINIENTOS NUEVE MIL CIENTO CUARENTA Y CUATRO PESOS M/CTE (\$69.509.144) de acuerdo con los soportes que reposan en el expediente, debidamente verificados por el Comité Supervisor para fines de Liquidación.

La suma de los anteriores reconocimientos arroja un valor de CUATRO MIL TRESCIENTOS VEINTE MILLONES CIEN MIL TRESCIENTOS SESENTA PESOS M/CTE (\$4.320.100.360), del cual se debe restar un saldo pendiente de formalizar por parte de la OEI con corte a 31 de diciembre de 2018, por la suma de VEINTIDÓS MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y SEIS PESOS M/CTE (\$22.392.456), lo que

arroja una cifra definitiva a reconocer por parte de la AUNAP de CUATRO MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y SIETE MILLONES SETECIENTOS SIETE MIL NOVECIENTOS CUATRO PESOS M/CTE (\$4.297.707.904).

Teniendo en cuenta lo anterior, el saldo pendiente de legalizar por parte de la OEI, es de CINCO MIL CIENTO DOS MILLONES DOSCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL NOVENTA Y SEIS PESOS M/CTE (\$5.102.292.096).

TERCERA - SUSCRIPCIÓN DEL CONTRATO DE TRANSACCIÓN: Con la suscripción de la presente acta de liquidación, quedan superadas las circunstancias que dieron origen al inicio del trámite administrativo de posible incumplimiento contractual, por lo tanto, para la legalización del saldo pendiente de legalizar por parte de la OEI, se suscribirá un contrato de transacción entre las partes, donde se dejara establecido de manera detallada las actividades a realizar así como las circunstancias de tiempo, modo y lugar para su cumplimiento.

CUARTA - OBLIGACIÓN PRINCIPAL DE LA OEI: Con el propósito de formalizar el saldo pendiente por legalizar por la OEI, esto es, el valor de CINCO MIL CIENTO DOS MILLONES DOSCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL NOVENTA Y SEIS PESOS M/CTE (\$ 5.102.292.096), la OEI se obliga a suscribir un acuerdo de transacción con la AUNAP, con el fin de implementar un Programa de Formación Virtual Integral a los miembros de asociaciones de pescadores artesanales y acuicultores, cuyas características y requisitos mínimos se describen a continuación:

El Programa de Formación Virtual Integral que impartirá la OEI estará compuesto por 6 módulos, así:

(...)

Se acuerda que cada módulo tendrá una duración entre 1-2 semanas (entre 12 y 14 horas cada uno, como se especifica en el cuadro anterior y como se establecerá en el cronograma aprobado por el comité supervisor), distribuyendo las horas conforme a lo concertado con los participantes y la misma dinámica de aprendizaje para un total de 8 semanas. Se darán tres semanas adicionales para nivelación. Para un total de 11 semanas de disponibilidad de la plataforma.

(...)

Para garantizar la asistencia de los inscritos al Programa de Formación Virtual Integral, la OEI se obliga a entregar a cada asociación una Tablet a título gratuito, además de la recarga de datos móviles durante dos (2) meses, con el objetivo de garantizar la conectividad y el acceso a la formación virtual. Se dará un apoyo adicional en conectividad (un paquete de datos adicional con las mismas características), para las asociaciones que participen con más de 5 personas. Esta cantidad no podrá superar el 30% del apoyo inicial, es decir hasta 120 apoyos adicionales.

(...)

Por otra parte, la OEI se obliga a incluir la plataforma y manejo digital; esta actividad implica la inducción e insumos, creación de contenido, contenido digital, habilitación Host, diseño y publicidad, instalación y configuración de la plataforma, funcionamiento y mantenimiento, y todas aquellas actividades referentes al funcionamiento de la plataforma digital con disponibilidad 24/7 y auto escalabilidad. Adicionalmente, se hará el descargue y sistematización de la información.

(...)

La OEI ejecutará el Programa de Formación Integral según el cronograma aprobado por las partes. (...)

Al finalizar el cumplimiento de horas mínimas requeridas del programa formativo virtual, los asistentes deberán recibir de la OEI un certificado que será enviado en digital y en físico a cada uno de los participantes vía correo certificado a las direcciones por ellos registradas, en el que conste haber cursado el Programa, en el cual se identificará claramente el nombre de la persona, su cédula de ciudadanía y la fecha de expedición del certificado. Para efectos de acreditar el cumplimiento integral de la implementación del Programa de Formación Virtual Integral a la población beneficiaria, las personas (pescadores y acuicultores de cada una de las asociaciones) que se inscriban deben haber completado como mínimo el 80% de las horas totales del programa formativo (64 horas) y/o desarrollado como mínimo cinco (5) de los (6) seis módulos para recibir el certificado, aspecto que deberá ser informado por la OEI a los beneficiarios al tiempo que se formalicen las inscripciones.

(...)

VALIDACIÓN Y SOPORTES FINANCIEROS DE LAS ACTIVIDADES DEL PROGRAMA DE FORMACIÓN VIRTUAL INTEGRAL: La OEI deberá presentar en el formato establecido por las partes para tal fin, los soportes financieros y contables de cada una de las actividades que conforman el programa de formación virtual, de la siguiente manera:

(...)

La OEI se compromete a acompañar a la AUNAP en el suministro de la información o documentación que requiera algún ente de control, relacionada con los soportes financieros aquí mencionados (acta de liquidación - contrato de transacción) que sustentan los costos de las actividades del Programa de Formación Virtual Integral.

(...)

QUINTA: Las partes acuerdan, que, una vez finalizado el contrato de transacción, la AUNAP seguirá haciendo uso de la plataforma OEI E-LEARNING, hasta el 31 de diciembre de 2021, con el fin que, cualquier persona, funcionarios o colaboradores de la AUNAP, puedan tener acceso a cada uno de los módulos de capacitación. La plataforma contará con la disponibilidad 24/7 para trabajo asincrónico y el proceso de inscripción se realizará a través de un link abierto para tal fin. De igual forma, la constancia se enviará vía digital a través del e-mail aportado por la persona al momento del registro. A partir del 1 de enero de 2022, la OEI hará entrega a la AUNAP del contenido digital del PROGRAMA DE FORMACIÓN VIRTUAL INTEGRAL EN EL MARCO DE LA PESCA ARTESANAL Y LA ACUICULTURA EN COLOMBIA – modalidad diplomado, para la implementación del contenido programático en el software que la AUNAP disponga para ello, con el reconocimiento de los derechos de autoría de la OEI y sólo para fines académicos. Después de entregado del contenido digital del PROGRAMA DE FORMACIÓN VIRTUAL INTEGRAL EN EL MARCO DE LA PESCA ARTESANAL Y LA ACUICULTURA EN COLOMBIA, la AUNAP podrá modificar y actualizar dicho contenido entregado, conforme a sus necesidades, sin requerir autorización previa de la OEI, para tal fin.

(...)

SEPTMA - PLAZO: La OEI contará con CINCO (5) MESES, contados a partir de la suscripción del acta de inicio del contrato de transacción, para la implementación del Programa de Formación Virtual Integral. Se suscribirá el acta de inicio, a partir de la expedición, aprobación y firma de las pólizas que cubren el mencionado acuerdo de transacción.

(...)

NOVENA - INCUMPLIMIENTO: En caso de incumplimiento por parte de la OEI de cualquiera de los términos y condiciones descritos en el contrato de transacción, los reconocimientos dinerarios declarados a favor de la OEI en el documento quedarán sin efecto y, por lo tanto, la AUNAP estará plenamente facultada para ejercer las acciones de ejecución correspondientes, de acuerdo a las normas procesales que sean aplicables, y a reclamar a la OEI el siguiente emolumento a razón de indemnización por el incumplimiento: CINCO MIL CIENTO DOS MILLONES DOSCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL NOVENTA Y SEIS PESOS M/TE (\$ 5.102.292.096), debidamente indexado hasta la fecha de su pago efectivo." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Contrato de Transacción No. 318 de 2021 suscrito entre la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca - AUNAP y la Organización de Estados Iberoamericanos para la Educación, La Ciencia y la Cultura- OEI, señala en sus cláusulas:

"CLÁUSULA PRIMERA: La presente transacción tiene por objeto precaver un litigio futuro y/o eventual relacionado con: i) el saldo insoluto a favor de la AUNAP por valor de CINCO MIL CIENTO DOS MILLONES DOSCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL NOVENTA Y SEIS PESOS (\$5.102.292.096) M/L, que se detalló en el acta de liquidación y que a su vez corresponde al saldo restante del primer y único desembolso realizado por la AUNAP a la OEI y que no fue amortizado por la OEI; ii) hechos, omisiones, reclamaciones, incumplimientos, derechos, acciones, pretensiones y circunstancias, surgidos como consecuencia de la celebración y ejecución del Convenio de Cooperación N° 211 de 2018 y los documentos contractuales que integraron el mismo.

(...)

CLAUSULA SEXTA: COMPROMISO DE LA OEI: Conforme a lo anterior la OEI se compromete a realizar la IMPLEMENTACIÓN DE UN PROGRAMA DE FORMACIÓN VIRTUAL INTEGRAL para amortizar el saldo pendiente de legalizar por valor de CINCO MIL CIENTO DOS MILLONES DOSCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL NOVENTA Y SEIS PESOS (\$5.102.292.096).

PARÁGRAFO PRIMERO: CARACTERÍSTICAS DEL PROGRAMA DE FORMACIÓN VIRTUAL INTEGRAL:

PARAGRAFO PRIMERO: BENEFICIARIOS: El Programa de Formación Virtual Integral, se implementará para 400 asociaciones beneficiarias y cada una de ellas podrá participar con máximo 10 personas, para un potencial de 4000 personas, lo cual será soportado con un documento firmado por el representante legal de cada Asociación. La OEI deberá efectuar convocatoria entre estas asociaciones con el fin de formalizar las inscripciones de los interesados y así conformar el cupo mínimo requerido de participantes, incluyendo componentes de conectividad (acceso a internet) y equipos (tablets) para cada Asociación (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: MÓDULOS DE CAPACITACIÓN: El Programa de Formación Virtual Integral que impartirá la OEI, estará compuesto por seis (6) módulos (...)

Se acuerda que cada módulo tendrá una duración entre 1 y 2 semanas (entre 12 y 14 horas cada uno, como se especifica en el cuadro anterior y como se establecerá en el cronograma aprobado por el comité supervisor), distribuyendo las horas conforme a lo concertado con los participantes y la misma dinámica de aprendizaje para un total de 8 semanas. Se darán tres semanas adicionales para nivelación, para un total de 11semanas de disponibilidad de la plataforma.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA. VALOR: El valor del presente contrato es de CINCO MILCIENTO DOS MILLONES DOSCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL NOVENTA Y SEIS PESOS (\$5.102.292.096) M/L, discriminado en 400 asociaciones capacitadas y certificadas en desarrollar el programa formativo virtual integral en el marco de la Pesca Artesanal y la Acuicultura en Colombia.

(...)

CLÁUSULA VIGÉSIMA QUINTA. - ALCANCE DE LA TRANSACCIÓN: Las partes acuerdan que el presente documento de transacción reemplazará el Convenio de Cooperación No 211 de 2018, suscrito por las partes en todo lo no previsto y en lo que le sea contrario.

PARÁGRAFO: Una vez realizado el Programa de Formación Integral, de conformidad con lo aquí estipulado, las partes se obligan a liquidar el presente contrato de transacción en el término máximo de cuatro (4) meses." (Subrayado fuera de texto)

Respeto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y modificado por la Resolución No. 167 de 2020, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: "(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos." (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, señala en el numeral 6. Definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros:

"6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.1.5. Gastos

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes. (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, Actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Los soportes de contabilidad pueden ser producto de eventos transaccionales o no transaccionales.

Un evento transaccional surge de una operación con un tercero y el soporte de contabilidad (por ejemplo, entradas y salidas de almacén y consignaciones), prueba la ocurrencia del hecho. Un evento no transaccional surge de nueva información sobre la condición de un recurso que conlleva a un ajuste en la medición por conceptos tales como depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, deterioro y provisiones y el soporte de contabilidad corresponde a los documentos de origen interno que son elaborados por la entidad.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 620 de 2015 y sus modificaciones, indica en la descripción de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO que: “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.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 620 de 2015 y sus modificaciones, indica en la descripción de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS que: “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

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades, se debe 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 anticipo, como pago anticipado, 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 anticipo, como pago anticipado, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

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.

En la consulta se señala que se realizó un único desembolso por parte de la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca - AUNAP a la Organización de Estados Iberoamericanos para la Educación, la Ciencia y la Cultura-OEI y que de ese valor quedó un saldo restante no amortizado de \$5.102.292.096, que fue objeto del Contrato de Transacción No. 318 de 2021 suscrito entre dichas entidades.

En este sentido, la AUNAP debe tener reconocido en su contabilidad dicho saldo en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, en caso de que haya entregado los recursos a la OEI a título de pago anticipado; o en la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si realizó la entrega de dichos recursos a título de anticipo.

Así pues, en la medida en que la OEI realice la implementación del programa de formación virtual integral, en los términos señalados en el Contrato de Transacción No. 318 de 2021, la AUNAP deberá amortizar el saldo pendiente de legalizar debitando la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 5-GASTOS.

Para este efecto, es indispensable que entre la AUNAP y la OEI se presente un adecuado flujo de información que garantice que la AUNAP pueda hacer el adecuado reconocimiento y amortización de los recursos pendientes por legalizar, atendiendo también a lo establecido en el numeral 4.1. de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable.

CONCEPTO No. 20211100113711 DEL 27-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cesantías retroactivas consignadas al fondo de cesantías protección

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cesantías retroactivas consignadas al fondo de cesantías protección

Señora
JENNIFER ANDREA DÍAZ BELTRAN
Yumbo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100062192 el 16 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Solicitamos comedidamente aclarar la siguiente duda frente a la contabilización de las cesantías retroactivas que son consignadas al fondo de cesantías protección, ¿Cuál es la cuenta contable para su registro? ¿si están son contabilizadas en el corto o largo plazo?, dado a que en investigaciones realizadas por la entidad, hemos leído que estas son registradas en la cuenta 190202 Recursos entregados en administración.

En este momento estamos registrando las cesantías retroactivas en la cuenta 113390 otros equivalente del efectivo.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece en el numeral 5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo, lo siguiente:

“CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

28. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

(...)

30. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

31. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

5.3.2. Medición

36. En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la entidad, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.” (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 386 de 2018, modificado por la Resolución 090 de 2020, establece:

“3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando los recursos hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados, la entidad debitará la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

(...)

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.” (Subrayado fuera del texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGN) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, así: “Representa el valor de los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente, distintos de los beneficios a corto plazo, de los de posempleio y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, y cuyo plazo de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios.”

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece en el numeral 5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo, lo siguiente:

“CAPÍTULO II. PASIVOS.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

29. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios, diferentes de los de corto plazo, de los de posempleio y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios.

(...)

31. La empresa reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

32. Adicionalmente, la empresa reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

5.3.2. Medición

(...)

37. En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la empresa, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la empresa tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.” (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 079 de 2019, modificado por la Resolución 092 de 2020, establece:

“2. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando los recursos hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados, la empresa debitará la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

(...)

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la empresa que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.” (Subrayado fuera del texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGN) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, así: “Representa el valor de los activos destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente, distintos de los beneficios a corto plazo, de los de posempleio y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, y cuyo plazo de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios.”

CONCLUSIONES

Las entidades que tengan personal vinculado con el régimen de cesantías retroactivo, deberán constituir un plan de activos como respaldo para la cancelación de la obligación, y en donde los recursos se encuentren depositados hasta la liquidación definitiva y pago de las cesantías. Los activos que se hayan constituido se deberán registrar en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Por lo anterior, dado que la entidad efectuó la consignación de los recursos destinados al pago de cesantías al Fondo de Cesantías Protección, deberá proceder a efectuar la reclasificación de los recursos, para lo cual debitará la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y acreditará la subcuenta 113390-Otros equivalentes al efectivo, de la cuenta 1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Una vez se efectúen pagos parciales o definitivos de la cesantía a favor del trabajador, se debitará la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, y se acreditará la subcuenta 190202-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

CONCEPTO No. 20211100113931 DEL 28-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Traslado de la Ventanilla Integral de Trámites Ambientales en Línea (VITAL) a otra Entidad de Gobierno.

Doctora
NANY HEIDI ALONSO TRIANA
Subdirectora Administrativa y Financiera
Autoridad Nacional de Licencias Ambientales (ANLA)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010065422 el 09 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Decreto 1076 de 2015, compilatorio de las normas de carácter reglamentario que rigen el Sector Ambiente, en su artículo 2.2.2.3.10.1., además de reiterar el hecho de que la Ventanilla Integral de Trámites Ambientales en Línea -VITAL- se instituye como un sistema centralizado de (...) “cobertura nacional través del cual se direccionan y unifican todos los trámites administrativos de licencia ambiental, planes de manejo ambiental, permisos, concesiones y autorizaciones ambientales, así como la información de todos los actores que participan de una u otra forma en el mismo” (...), continua situando su administración en cabeza de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales -ANLA-

El Plan Nacional de Desarrollo 2018 – 2022 “Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”, expedido con la Ley 1955 de 2019, dentro de los innumerables propósitos allí contenidos, se orientó por lograr un Estado simple y ágil en el que se reduzcan, simplifiquen, supriman o reformen los trámites, procesos y procedimientos innecesarios existentes en la administración pública, procurando por su transformación digital a través de un sistema único de información de trámites, y, en desarrollo de los propósitos contenidos en la precitada ley, se expidió el Decreto 2106 de 2019, “Por el cual se dictan normas para simplificar, suprimir y reformar trámites, procesos y procedimientos innecesarios existentes en la administración pública”, y en su artículo 124 dispuso, que, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible es el responsable de administrar la Ventanilla Integral de Trámites Ambientales en Línea – Vital-, así mismo, determinó que, “El Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, con el apoyo del Ministerio de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, establecerá dentro de los seis (6) meses siguientes contados a partir de la entrada en vigencia del presente decreto, la gradualidad requerida para la implementación del presente artículo”.

(...)

Como consecuencia de lo ordenado en el artículo 124 del Decreto 2106 de 2019, se estableció la obligación por parte de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales – ANLA – de trasladar la administración de la Ventanilla Integral de Trámites Ambientales – VITAL- al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible – MADS.

Por lo anteriormente expuesto, la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales -ANLA-, profirió la Resolución 02115 del 24 de noviembre de 2021, mediante la cual transfiere la administración de la Ventanilla Integral de Trámites Ambientales y el aplicativo – VITAL, al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible MADS.

Una vez verificados los Estados Financieros, el aplicativo VITAL se encuentra registrado en la cuenta contable 197008 Software por un costo histórico de \$1.289.894,000,00 sin amortización por tratarse de un intangible vitalicio.

Por lo anterior, agradecemos respetuosamente su concepto, a fin de indicar si procede el registro contable correspondiente al retiro de los Estados Contables de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales - ANLA-, con un debito a la cuenta contable 5.4.23.07 Bienes entregados sin contraprestación y un crédito a la cuenta contable 19.70.08 software, por la suma de \$1.289.894,000,00, toda vez que en adelante quien utilizará el aplicativo VITAL será el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible MADS en concordancia con la precitada Resolución 02115 del 24 de noviembre de 2021(anexa).”

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 02115 del 24 de noviembre de 2021 emitida por la ANLA, y por la cual se da cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 124 del Decreto No. 2106 de 2019 y se formaliza el traslado de la administración de la Ventanilla Integral de Trámites Ambientales-VITAL al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible-MADS y se dictan otras disposiciones, considera:

“El Decreto 1076 de 2015, compilatorio de las normas de carácter reglamentario que rigen el Sector Ambiente, en su artículo 2.2.2.3.10.1., además de reiterar el hecho de que la Ventanilla Integral de Trámites Ambientales en Línea -VITAL- se instituye como un sistema centralizado de (...) “cobertura nacional través del cual se direccionan y unifican todos los trámites administrativos de licencia ambiental, planes de manejo ambiental, permisos, concesiones y autorizaciones ambientales, así como la información de todos los actores que participan de una u otra forma en el mismo” (...), continua situando su administración en cabeza de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales - ANLA-.

(...)

Como consecuencia de lo ordenado en el artículo 124 del Decreto 2106 de 2019, se estableció la obligación por parte de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales – ANLA – de trasladar la administración de la Ventanilla Integral de Trámites Ambientales – VITAL- al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible – MADS (...) (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, la mencionada resolución dispone en los artículos primero y cuarto lo siguiente:

“ARTÍCULO PRIMERO. – Formalizar el traslado de la administración de la Ventanilla Integral de Trámites Ambientales – VITAL- al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible - MADS conforme a lo ordenado en el artículo 124 del Decreto 2106 de 2019, a partir de la expedición de la presente resolución.

(...)

ARTÍCULO CUARTO. - En virtud de la presente resolución La Autoridad Nacional de Licencias Ambientales ANLA, realizará los registros contables a que haya lugar, en el marco de las normas vigentes expedidas por la Contaduría General de la Nación, las políticas y procedimientos internos establecidos por la ANLA.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el numeral 6.1.1. Activos del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.” (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 218 del 2020, establece en la siguiente norma:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

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 12 meses.

(...)

15.3. Medición posterior

24. Con posterioridad al reconocimiento, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Por su parte, el valor amortizable de un activo intangible es el costo del activo menos su valor residual.

(...)

29. 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.

(...)

15.4. Baja en cuentas

36. Un activo intangible se dará de baja cuando se disponga del elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia fruto de la baja en cuentas del activo intangible se calculará como la diferencia entre el valor neto obtenido por la disposición del activo y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, así: “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 las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Antes de dar respuesta al caso particular, es importante recordar que el Marco Conceptual, contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, define los activos como los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para tal efecto, con el fin de determinar el control sobre cualquier recurso, la entidad debe evaluar de manera integral, entre otros, los siguientes aspectos: (i) la titularidad legal, (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexas a la Resolución 533 de 2015 y actualizadas por la Resolución 218 de 2020, definen un

activo intangible como un recurso identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre el cual la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y se puede realizar mediciones fiables. Además, no espera vender el recurso en el curso de las actividades de la entidad y prevé usarlo durante más de 12 meses.

Con posterioridad a su reconocimiento, los activos intangibles se miden por su costo, menos la amortización acumulada, y menos el deterioro acumulado, sin embargo, cuando no es posible hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se considera que este tiene vida útil indefinida y no será objeto de amortización, pero sí de comprobación del deterioro anualmente, con independencia de que existan indicios de deterioro de su valor.

En este sentido, la Ventanilla Integral de Trámites Ambientales es un activo intangible si cumple con la definición de activo y los criterios de reconocimiento de un activo intangible. Por lo tanto, la ANLA tuvo que haber efectuado juicios profesionales que abordaran de manera integral los criterios antes señalados.

Bajo este contexto, se da respuesta al caso particular en los siguientes términos:

Considerando que (i) para la ANLA la Ventanilla Integral de Trámites Ambientales en Línea cumple con los criterios de un activo intangible, razón por la cual se encuentra registrada en la subcuenta 197008-Softwares de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLE; y (ii) mediante el artículo 124 del Decreto 2106 de 2019 se estableció la obligación por parte de la ANLA de trasladar la administración de dicha ventanilla al MADS; la ANLA debe evaluar si como consecuencia de lo ordenado en el decreto antes señalado la ventanilla ya no configura un activo para la entidad y, por lo tanto, deba darla de baja del estado de situación financiera, toda vez que ya no espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros.

Si es el caso, la ANLA debe debitar (i) la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, ya que el Decreto 2106 de 2019 no establece que el MADS deba cancelar una suma de dinero por la adquisición del recurso, por el valor de la diferencia entre el costo y el deterioro acumulado, si hubo lugar a reconocer una pérdida por deterioro del valor; y (ii) la subcuenta correspondiente de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR). La contrapartida es el crédito de la subcuenta 197008-Softwares de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLE, por el valor del costo, determinado de conformidad con la norma de Activos intangibles.

De lo contrario, si la ventanilla sigue configurando un activo para la ANLA, esta entidad debe seguirlo reconociendo en el estado de situación financiera, aplicando los requerimientos de la norma correspondiente.

CONCEPTO No. 20211100114041 DEL 29-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros activos Otros pasivos Ingresos por subvenciones y transferencias Gastos por subvenciones y transferencias
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del patrimonio autónomo de la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG).

Señores
MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la solicitud de aclaración, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100062042 el 16 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente solicitamos a la contaduría general de la nación en alcance de sus funciones, conceptúe para establecer el tratamiento contable del patrimonio autónomo CREG administrado por la Fiduciaria de Occidente.

El Fideicomiso denominado COMISION DE REGULACION DE ENERGIA Y GAS (CREG) fue constituido el 25 de septiembre de 2015 por parte de Ministerio de Minas y Energía, su objeto principal es:

“Contratar el servicio de Fiducia Mercantil, a través del cual se manejará, administrarán e invertirán los recursos presupuestales asignados a la Comisión de Regulación de Energía y Gas - CREG, hasta Julio de 2018, iniciando su ejecución el 1 de Octubre de 2015, los cuales serán transferidos por el fideicomitente a título de fiducia mercantil, para la organización, operación, funcionamiento de la CREG e inversión de los mismos de acuerdo con lo previsto en la ley de presupuesto, el programa anual de caja “PAC” y la ley 143 de 1994.”

Inicialmente, el Ministerio transfirió al patrimonio recursos asignados a la CREG para funcionamiento, los cuales fueron ejecutados en su totalidad a septiembre de 2020; actualmente, el patrimonio autónomo tiene recursos recaudados de la contribución que recibe la CREG los cuales son ejecutados por ellos y el Ministerio no es el beneficiario de estos recursos.

Al 31 de agosto de 2021, el Fideicomitente MINISTERIO DE MINAS Y ENERGIA identificado con el NIT 899.999.022, participaba en el 100 % del Fideicomiso.

(...)

El patrimonio autónomo fue constituido en cumplimiento a lo establecido en el decreto 1082 de 2015.

Los derechos fiduciarios están registrados actualmente en el Ministerio de minas y energía por 167 millones de pesos, este valor corresponde al saldo del patrimonio según certificado a diciembre de 2019; posteriormente, no se volvió a actualizar.

También presenta un saldo de 9.4 mil millones en la cuenta 290201 recursos recibidos en administración. Por su parte la CREG registra el patrimonio autónomo en la cuenta 1908 por el valor de los derechos fiduciarios que en el mes de agosto de 2021 ascienden a 18 mil millones.

- 1. ¿En cumplimiento al procedimiento para el manejo de recursos entregados en administración cual debería ser el tratamiento contable del patrimonio autónomo para el Ministerio de Minas y Energía y para la CREG?*
- 2. Qué marco normativo debería aplicar el patrimonio autónomo para el reconocimiento, medición y revelación de sus hechos económicos.*
- 3. Cuáles serían los registros que deberían hacer las dos entidades según el tratamiento contable que establezca la CGN.”*

CONSIDERACIONES

El Contrato de fiducia mercantil GGC No. 312 de 2015, celebrado entre el Ministerio de Minas y Energía y la Fiduciaria de Occidente S.A. – FIDUOCCIDENTE S.A., señala:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO DEL CONTRATO: Contratar el servicio de fiducia mercantil, a través del cual se manejarán, administrarán e invertirán los recursos presupuestales asignados a la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG, hasta julio de 2018, iniciando su ejecución el 1 de octubre de 2015, los cuales serán transferidos por el fideicomitente a título de fiducia mercantil, para la organización, operación, funcionamiento de la CREG e inversión de los mismos de acuerdo con lo previsto en la ley de presupuesto, el programa anual de caja “PAC” y la Ley 143 de 1994. CLÁUSULA SEGUNDA. DETERMINACIÓN, TRANSFERENCIA DE BIENES: Con la firma del presente contrato, la CREG se obliga a transferir a LA FIDUCIARIA los recursos presupuestales que de acuerdo con las leyes anuales de presupuesto y los correspondientes movimientos presupuestales, (Sic) se aprueben para las vigencias presupuestales del 2015 al 2018. Los recursos antes mencionados serán entregados por la CREG, de acuerdo con el Programa Anual de Caja. CLÁUSULA TERCERA. PATRIMONIO AUTÓNOMO: Con los recursos de que trata el presente contrato, LA FIDUCIARIA conformará un patrimonio autónomo que se mantendrá separado de los bienes de LA FIDUCIARIA y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios. Dicho patrimonio especial o autónomo se denominará “FIDEICOMISO CREG”, al cual se le aplican las previsiones de los artículos 1226 y siguientes del Código de Comercio. CLÁUSULA CUARTA. OBLIGACIONES DE LA FIDUCIARIA: La Fiduciaria estará obligada a: 1. Administrar y manejar los recursos presupuestales asignados a la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG para su operación y mantenimiento en la respectiva vigencia fiscal, de acuerdo con las normas del código de comercio y las normas de presupuesto vigentes. (...) 8. Remitir mensualmente a la CREG los documentos soportes (Sic) de los pagos realizados y de los ingresos recibidos, acompañados de los correspondientes soportes de contabilidad (...) 26. Cumplido el objeto o vencido el término del contrato, presentar dentro del mes siguiente un informe final de operaciones realizadas y los recursos obtenidos a la CREG. 27. Realizar toda la gestión necesaria para la entrega y proceso de empalme de todas las operaciones y recursos una vez terminado el contrato a quien la CREG así lo indique, este proceso tendrá una duración máxima de un (1) mes. (...) CLÁUSULA QUINTA. OBLIGACIONES DEL MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA: El Ministerio de Minas y Energía cumplirá las siguientes obligaciones: 1. El Ministerio designará por escrito a un funcionario de la

Subdirección Administrativa y Financiera con el fin de servir de enlace entre las entidades y hacer seguimiento a los trámites internos que deba adelantar la CREG ante el Ministerio. Para tal efecto podrá requerir a la CREG la información y documentación necesaria para adelantar dichos trámites. CLÁUSULA SEXTA. OBLIGACIONES DE LA CREG: La CREG cumplirá las siguientes obligaciones: 1. Entregar a la fiduciaria los recursos objeto de la Fiducia, que sean asignados conforme con las previsiones constituidas en el Estatuto Orgánico de Presupuesto. 2. Cancelar mensualmente el valor de la comisión fiduciaria, previa presentación de la cuenta de cobro debidamente soportada y autorizada por el Ordenador del Gasto. (...) 13. Remitir al Ministerio de Minas y Energía los informes mensuales y trimestrales que se generen durante la ejecución del contrato. (...) PARÁGRAFO PRIMERO: Para efectos del presente contrato entiéndase por Ordenador del Gasto al Director Ejecutivo de la CREG, de conformidad con lo previsto en el Decreto 1894 de septiembre 2 de 1999.”

En lo relacionado con la regulación contable, en el marco de sus competencias la CGN expidió la Resolución 354 de 2007, modificada por las resoluciones 156 de 2018 y 195 de 2021, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación:

“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 un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo, 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 por el Departamento Nacional de Planeación, las asociaciones de resguardos indígenas certificadas por el Departamento Nacional de Planeación, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define el principio de contabilidad pública Devengo 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 el hecho económico incide en los resultados del periodo”.

Por su parte, sobre los ingresos, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación contenida 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 533 de 2015 y sus modificaciones, menciona:

“1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene

la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.” (Subrayado fuera de texto)

Respecto a corrección de errores, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Indica:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.”

Sobre el registro contable de la fiducia mercantil, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la

Resolución 386 de 2018 y actualizado por la Resolución 092 de 2020, establece:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar 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.

Si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada.

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido.

(...)

1.2.1.2. 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.

(...)

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, la entidad 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 que corresponda de la cuenta 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.

(...)

1.2.3. Comisiones

Las comisiones que asuma directamente la entidad se registrarán debitando la subcuenta 580239-Derechos en fideicomiso de la cuenta 5802-COMISIONES (...) y acreditando la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Con el pago, se debitará la subcuenta 249053-Comisiones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

(...)

1.2.4. Restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo

En la fiducia mercantil, la restitución corresponde a la transferencia de la propiedad de los recursos, en forma total o parcial, desde el patrimonio autónomo a la entidad que los controla. El registro contable se efectuará

debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo que se restituya y acreditando (...) la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Si el valor de los recursos restituidos es superior al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registrará en la subcuenta 480851-Ganancia 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 de que se trate.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Preguntas 1 y 3

De acuerdo con lo establecido en el Procedimiento para el registro contable de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. Cuando dicha entrega se realiza a sociedades fiduciarias, bien se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

En ese sentido, para el caso específico de los patrimonios autónomos, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, contempla dentro de sus numerales los registros contables que deberá realizar la entidad cuando entrega recursos en administración directamente a las sociedades fiduciarias, tal y como se puede observar en el numeral 1.2.1 patrimonios autónomos, en el cual, la entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido.

Ahora bien, del contrato de fiducia mercantil firmado entre el Ministerio de Minas y Energía y la Fiduciaria de Occidente S.A. – FIDUOCCIDENTE S.A. se rescata que el control de los recursos se encuentra en cabeza de la CREG aun cuando el contrato es firmado por parte del Ministerio y esté actuando como fideicomitente, puesto que, quien recibe los beneficios de los recursos es la CREG.

Así las cosas, corresponde a la CREG reconocer el total de recursos aportados al patrimonio autónomo mediante un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta que corresponde de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o en la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido.

Por su parte, según las normas aplicables a las Entidades de Gobierno, corresponden a Ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación, y sobre los cuales la entidad adquiere el control y pueden ser medidos con fiabilidad, siendo estos considerados como transferencias cuando se reciben de otras entidades públicas y se reconocerán como ingreso en el resultado del período cuando se entregan sin restricción para su uso y destinación. Por lo tanto,

el traslado de recursos del Ministerio de Minas y Energía al Patrimonio Autónomo constituido para la administración de los recursos de la CREG se reconocerán por parte del Ministerio como un gasto por transferencias en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS o como un activo diferido en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, cuando existan condiciones que, al no cumplirse, impliquen la devolución de los recursos.

Por su parte, la CREG reconocerá el traslado de los recursos realizado por el Ministerio al patrimonio autónomo, como un ingreso en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS o como un pasivo diferido en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, cuando existan condiciones que, al no cumplirse, impliquen la devolución de los recursos.

Posteriormente, con la ejecución de los recursos por parte del patrimonio autónomo, corresponde a la CREG registrar el pago de sus obligaciones debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Así mismo, la CREG deberá realizar la actualización del derecho en fideicomiso con la información que suministre la sociedad fiduciaria. Los mayores valores 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.

En la medida que, el Ministerio de Minas y Energía haya reconocido un derecho en fideicomiso y la CREG no haya incorporado el total del derecho en fideicomiso ni efectuado la actualización del mismo, cada entidad deberá corregir el error en la información financiera contra la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad a los lineamientos establecidos en la Norma de políticas contables, cambio en estimaciones contables y corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Con posterioridad a la corrección del error, cada entidad deberá evaluar la materialidad de este, en tanto que, si el hecho económico es material se deberá efectuar la reexpresión de manera retroactiva para la información comparativa afectada por el error. Si por el contrario el error es inmaterial no se requerirá su reexpresión retroactiva.

Pregunta 2

De conformidad con lo establecido en el numeral 2º del artículo 5º de la Resolución 354 del 2007 (modificado por las resoluciones 156 del 2018 y 193 de 2021), los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo y estén a cargo de una entidad pública, deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública. En este sentido, a estos patrimonios autónomos se les asignará el

respectivo marco normativo que deben aplicar y deberán reportar, de forma independiente, su información financiera a la CGN.

Por su parte, el numeral 1º *ejusdem*, establece que las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores deben integrar a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan. En virtud de lo anterior, los patrimonios autónomos cuya información debe ser integrada, son aquellos cuya constitución no haya obedecido al mandato contenido en un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo, sino a la voluntad de la entidad de celebrar el respectivo contrato de fiducia mercantil. Por lo cual, es palmario que no reportarán de forma independiente su información financiera, sino que será la entidad sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, quien controla los recursos entregados en administración, que así lo hará.

Los patrimonios autónomos cuya información financiera debe ser integrada y la entidad fideicomitente, o quien los tenga a su cargo, sea una entidad sujeta al ámbito de aplicación de las Resoluciones 414 de 2014, 533 de 2015 o 461 de 2017, aplicará los lineamientos establecidos en el marco normativo correspondiente, siempre que contractualmente no defina la aplicación de algún marco normativo diferente.

En consecuencia, dado que el patrimonio autónomo constituido para la administración de los recursos de la CREG no ha sido creado por mandato normativo de un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo, las operaciones y hechos económicos de este deberán ser incorporadas a la información financiera de la CREG, razón por la cual, tendrá en cuenta los lineamientos establecidos en el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, que comprende 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.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100002691 del 17-02-2021
20211100003371 del 24-02-2021
20211100005751 del 08-03-2021
20211100012711 del 23-03-2021
20211100013821 del 07-04-2021
20211100021301 del 26-04-2021
20211100021591 del 27-04-2021
20211100027041 del 19-05-2021
20211100050911 del 24-06-2021
20211100053131 del 01-07-2021
20211100057941 del 15-07-2021
20211100060201 del 22-07-2021
20211100060811 del 28-07-2021
20211100061781 del 04-08-2021
20211100063261 del 06-08-2021

20211120066861 del 18-07-2021
20211100068751 del 26-08-2021
20211100082631 del 07-10-2021
20211120085871 del 19-10-2021
20211100114081 del 29-12-2021

1.10 EMISIÓN Y COLOCACIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.11 PRÉSTAMOS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20211100013021 DEL 24-03-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los créditos transitorios necesarios para cubrir costos y gastos inmediatos, mientras se tramitan, aprueban y desembolsan créditos de mediano plazo

Señor
HORACIO GUARDIA MACHADO
Contador Público
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400012542, el día 21 de febrero de 2021, mediante la cual solicita orientación respecto al tratamiento contable de los créditos transitorios necesarios para cubrir costos y gastos inmediatos, mientras se tramitan, aprueban y desembolsan créditos de mediano plazo, de acuerdo con lo siguiente:

“1.1. En el ámbito de la contabilidad pública muchas veces se recurre a créditos transitorios para obtener flujo de caja inmediato y así poder cubrir costos y gastos inmediatos.

1.2. Los referidos créditos transitorios se obtienen mientras se tramitan, aprueban y desembolsan créditos de mediano o largo plazo, y una vez recibidos los créditos definitivos se procede con estos recursos a saldar la deuda del crédito transitorio o puente. Estos créditos se encuentran definidos como de corto plazo en el inciso 2° del artículo 15 del Decreto 2681 de 1993 así: “Son créditos de corto plazo de carácter transitorio los que vayan a ser pagados con créditos de plazo mayor a un año, respecto de los cuales exista oferta en firme del negocio. Son créditos de corto plazo de tesorería, los que deben ser pagados con recursos diferentes del crédito”.

1.3. Ahora bien, surgen dudas frente al manejo contable de los créditos transitorios y los créditos definitivos, pues en una contabilidad de caja ambos créditos eventualmente deben sumarse como ingresos, lo cual no atiende a la realidad dado que con el crédito definitivo sustituye al crédito transitorio o puente y no constituye un doble ingreso.

En razón a lo anterior, se hace necesario consultar:

1. ¿Los créditos transitorios o puente recibidos y que son pagados con un crédito de largo plazo, se deben sumar de manera independiente como ingresos o por el contrario se debe contabilizar solo el crédito definitivo dejando una nota aclaratoria que con este se pagó un crédito transitorio?
2. ¿O cuál otra solución existe para que los ingresos de ambos créditos de verdad reflejen la realidad económica con la contable y no se tengan como doble ingreso?”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las entidades de gobierno. Respecto a la definición de pasivo e ingresos indica:

“6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

63. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

64. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

(...)

66. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia.

(...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece, en el título 4. Préstamos por pagar, del Capítulo II. Pasivos, lo siguiente:

“4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

4.5. Baja en cuentas

9. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, 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.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción y dinámica de las cuentas 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, señala:

“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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los costos de transacción originados por los préstamos recibidos.
- 2- El valor de los intereses pagados.
- 3- El valor del principal o nominal pagado.
- 4- El valor restituido de los fondos comprados.
- 5- El valor de la cancelación de los sobregiros.
- 6- El valor del préstamo que se transfiere.
- 7- El valor del incumplimiento del pacto en las operaciones repo u operaciones simultáneas.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor recibido cuando se haya pactado una tasa de interés acorde a la del mercado.
- 2- El valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares cuando se haya pactado una tasa de interés inferior a la del mercado.
- 3- El valor de los sobregiros obtenidos.
- 4- El valor del costo efectivo del préstamo.

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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los costos de transacción originados por los préstamos recibidos.
- 2- El valor de los intereses pagados.
- 3- El valor del principal o nominal pagado.
- 4- El valor del préstamo que se transfiere.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor recibido cuando se haya pactado una tasa de interés acorde a la del mercado.
- 2- El valor presente de los flujos futuros descontados utilizando la tasa de referencia del mercado para transacciones similares cuando se haya pactado una tasa de interés inferior a la del mercado.
- 3- El valor del costo efectivo del préstamo.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primer lugar, 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, bajo el Régimen de Contabilidad Pública para Entidades de Gobierno los créditos transitorios recibidos no deben considerarse como ingresos, sino como pasivos. Desde la perspectiva contable, de acuerdo con el Marco Conceptual, los ingresos son incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio, y los pasivos son obligaciones presentes de origen legal, producto de sucesos pasados que para

ser canceladas la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

La recepción de un crédito es un hecho económico que da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada, y para cancelarla la entidad debe entregar unos recursos que incorporan potencial de servicio o beneficios económicos, bien sea a través del pago en efectivo o la sustitución de la obligación por otra. En este sentido el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que como préstamos por pagar deben reconocerse aquellos recursos financieros que recibe 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 y dejará de reconocerse cuando se extingan las obligaciones que lo originaron, es decir se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

Cuando se recibe un crédito transitorio la entidad debe reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 231304-Créditos transitorios, de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO.

Posteriormente, cuando se recibe el crédito definitivo de largo plazo con el cual se cancela la obligación relacionada con el crédito transitorio, como lo menciona en su consulta, se debe reconocer esta nueva obligación mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO o 2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO, según corresponda; y adicionalmente, se debe dar de baja en cuentas el crédito transitorio mediante un débito en la subcuenta 231304-Créditos transitorios, de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20211100093561 DEL 23-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Régimen precedente
	TEMAS	Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central Otros ingresos Otros gastos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el registro de los ajustes por diferencia en cambio de las operaciones de crédito público internas o externas a corto y largo plazo

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por pagar Otros Ingresos Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los ajustes por diferencia en cambio de Préstamos por pagar

Doctora
MYRIAM PILAR PEÑA CAMPOS
Profesional de Gestión III
Fiscalía General de la Nación
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010057682 el 22 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Conforme a los dispuesto por el Fiscal Octavo delegado ante la Corte Suprema de Justicia en órdenes a policía judicial emitidas en la indagación del asunto, de manera atenta solicitamos atender las siguientes inquietudes en cuanto a la contabilización y registro en los estados financieros de las operaciones de crédito interno y externo en las entidades territoriales del orden departamental de acuerdo con las normas vigentes para el 2013:

- i) Contabilización de acuerdo con el plan contable de una obligación bancaria contraída en dólares en el año 2013, registrada en el Ministerio de Hacienda como un crédito interno pero que generó ajustes por diferencia en cambio y aumento en el valor de la obligación durante la vigencia del crédito.*
- ii) En materia del gasto se afectó el gasto en el renglón de otros gastos, ajustes por diferencia en cambio.*
- iii) De acuerdo con las condiciones anteriores, ¿en qué renglón del presupuesto debe registrarse?”*

CONSIDERACIONES

Debido a que el concepto solicitado corresponde a una operación de 2013, vigente a la fecha, es necesario referirnos al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) precedente, que regía en dicha fecha, y al actual regulado mediante la Resolución 533 de 2015 expedida por la CGN, que incorpora, en el RCP, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Es pertinente señalar que con la Resolución 693 de 2016, fue modificado el cronograma de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indicado por la Resolución 533 de 2015, de manera que las Entidades de Gobierno aplicaron el nuevo marco normativo desde el 1° de enero de 2018.

1. Régimen Precedente

En el año 2013 los organismos y entidades que integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores debían aplicar el RCP Precedente adoptado mediante la Resolución 354 de 2007 y sus modificaciones, conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de procedimientos y la Doctrina Contable pública.

El Plan General de Contabilidad Pública comprendía el Marco conceptual y la estructura y descripciones de las clases y el Manual de Procedimientos lo conformaban el Catálogo general de cuentas, los Procedimientos contables y los instructivos contables.

El Marco Conceptual en el Título I, Sección VIII se refería a las Normas Técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros económicos, sociales y ambientales, de las cuales en relación con las Operaciones de crédito Público y financiamiento con banca central en el numeral 9.1.2.1., de las Normas Técnicas relativas a los Pasivos, disponía:

“206. Noción. Las operaciones de crédito público corresponden a los actos o contratos que, de conformidad con las disposiciones legales sobre crédito público, tienen por objeto dotar al ente público de recursos, bienes o servicios, con plazo para su pago, tales como empréstitos, emisión y colocación de bonos y títulos de deuda pública, y crédito de proveedores.

(...)

208. Tratándose de empréstitos, las operaciones de crédito público deben reconocerse por el valor desembolsado;

(...)

209. Las operaciones de crédito público pactadas en moneda extranjera deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. Este valor debe reexpresarse periódicamente, aplicando la TRM en la fecha de la actualización.

(...)

210. Las operaciones de crédito público se revelan atendiendo los criterios de origen, plazo pactado y operación que provee el financiamiento.

211. De acuerdo con su origen, las operaciones de crédito público se clasifican en internas y externas. Son internas las operaciones de crédito público que de conformidad con la reglamentación vigente se pacten exclusivamente entre residentes del territorio Nacional. Por su parte, las externas corresponden a las que se pacten con no residentes.

212. Atendiendo el plazo pactado, las operaciones de crédito público se clasifican en corto y largo plazo. Son de corto plazo las operaciones de crédito público adquiridas con plazo para su pago igual o inferior a un año, y de largo plazo las adquiridas con plazo para su pago superior a un año.

213. De acuerdo con la operación que provee el financiamiento, las operaciones de crédito público se clasifican en empréstitos, emisión y colocación de bonos y títulos, y crédito de proveedores.”

De otra parte, el 9.1.4. Normas Técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental señalaban:

“260. Noción. Las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental comprenden los ingresos, gastos y costos en que incurre la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal y reflejan el resultado de la gestión, en cumplimiento de las actividades ordinarias realizadas durante el periodo contable. Estas cuentas también incluyen las partidas extraordinarias.

261. Las actividades ordinarias corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan por que son recurrentes. Las partidas extraordinarias surgen de hechos, transacciones u operaciones que son distintas de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que no son controladas por la entidad contable pública.

263. Las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los transacciones, hechos u operaciones relacionados con los ingresos, gastos y costos de la entidad contable pública.

(...)

9.1.4.2 Gastos

282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. Tratándose de los gastos estimados, estos deben reconocerse con base en el principio de prudencia y estar soportados en criterios técnicos que permitan su medición confiable.

(...)

291. Los otros gastos comprenden los flujos de salida de recursos incurridos por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluyen los costos de endeudamiento, los cuales corresponden a intereses, comisiones y otros conceptos originados en la obtención de financiación. Adicionalmente incluye los gastos por partidas extraordinarias.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC), contenido en el Manual de Procedimientos expedido mediante Resolución 356 de 2007 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“2203-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE CORTO PLAZO. Representa el valor de las obligaciones originadas en la contratación de empréstitos, en la emisión, suscripción y colocación de títulos de deuda pública, que se celebren exclusivamente con residentes, con plazo para su pago inferior o igual a un año. (...)”

“2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO. Representa el valor de las obligaciones originadas en la contratación de empréstitos, en la emisión, suscripción y colocación de títulos de deuda pública y en créditos de proveedores, que se celebren exclusivamente con residentes, con plazo para su pago superior a un año. (...)”

“2212-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO EXTERNAS DE CORTO PLAZO. Representa el valor de las obligaciones originadas en la contratación de empréstitos, en la emisión, suscripción y colocación de títulos de deuda pública que se celebren exclusivamente con no residentes, con plazo para su pago inferior o igual o a un año. (...)”

“2213-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO EXTERNAS DE LARGO PLAZO. Representa el valor de las obligaciones originadas en la contratación de empréstitos, en la emisión, suscripción y colocación de títulos de deuda pública y en créditos de proveedores, que se celebren exclusivamente con no residentes, con plazo para su pago superior a un año. (...)”

“4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO. Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad contable pública, originados en la reexpresión de bienes, derechos u obligaciones, pactados o denominados en moneda extranjera.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación pactados o denominados en moneda extranjera.”

“5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO. Representa el valor de los gastos originados en la reexpresión de los bienes, derechos u obligaciones pactados o denominados en moneda extranjera.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación pactados o denominados en moneda extranjera.” (Subrayados fuera de texto)

2. Proceso de transición

La CGN expidió el Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se daban las instrucciones en el proceso de transición al Marco Normativo a las entidades de Gobierno, para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo y para la elaboración y presentación de los primeros estados financieros bajo el nuevo marco de regulación, el cual señalaba:

“1.2.3. Préstamos por pagar

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los préstamos por pagar son recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Para efectos de la transición, téngase en cuenta que, a 31 de diciembre de 2016, los Préstamos por pagar pueden estar reconocidos en los grupos Operaciones de Crédito Público y Financiamiento con Banca Central y en Operaciones de Financiamiento e Instrumentos Derivados, mientras que los intereses, pueden encontrarse en la cuenta Intereses por Pagar.

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a) Ajustar el valor neto de los préstamos adicionando, al valor en libros de estos en la fecha de transición, los intereses por pagar reconocidos de manera separada a 31 de diciembre de 2016.
- b) Realizar las siguientes acciones para los préstamos en la fecha de origen:
 - i) Calcular, como valor inicial en la fecha que se concedió el préstamo, el valor recibido menos los costos de transacción, siempre que estos costos sean fácilmente identificables.
 - ii) Calcular la tasa de interés efectiva desde la fecha de origen del préstamo hasta la fecha de vencimiento. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales futuros del préstamo con el valor inicial calculado en el numeral i).
 - iii) Medir estos préstamos en la fecha de transición por el valor presente de los flujos futuros del préstamo descontados a la tasa de interés efectiva. La diferencia entre este valor y el valor resultante conforme al literal b) afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.”

3. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, a partir del contexto del sector público colombiano y de las necesidades de información de dicho sector, define el alcance del Régimen de Contabilidad Pública para la producción de información contable financiera y no financiera. Asimismo, justifica la separación de marcos normativos a partir de la función económica que desarrollan las entidades del sector

público, del cumplimiento del principio de contabilidad de entidad o negocio en marcha, de su interacción con otros agentes económicos y de las necesidades de los usuarios de la información financiera.

Es así como, el documento en mención señala:

“20. Adicionalmente, de acuerdo con su función económica, las entidades del sector público colombiano que cumplen con el principio de contabilidad de entidad o negocio en marcha pueden clasificarse como entidades de gobierno o como empresas.

21. 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, en la estabilidad y el crecimiento económico y en el nivel de bienestar de la sociedad. Los bienes y servicios que provee la acción gubernamental incluyen, entre otros, programas de bienestar y mantenimiento del orden, educación pública, administración de justicia, seguridad nacional y servicios de defensa.”

De acuerdo con lo aquí señalado, las Entidades de Gobierno se encuentran en el ámbito de aplicación de las Normas incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, de las cuales, en el numeral 4. Del Capítulo II. Pasivos, la Norma de Préstamos por pagar, señala:

“4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

4.2. Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

4.3. Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido.

(...)

4.4. 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 pagos de intereses y de capital disminuirán el valor del préstamo por pagar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada. (...)”

Por su parte, el numeral 2 del Capítulo V. Otras Normas en la Norma Efectos de las variaciones en la tasa de cambio de la moneda extranjera, dispone:

“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.

2.1. Transacciones en moneda extranjera

2. Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo valor se denomina o exige su liquidación en una moneda diferente al peso colombiano. Entre estas transacciones se incluyen aquellas en las que la entidad compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera y aquellas en las que presta o toma prestados fondos que se liquidan en una moneda extranjera.

2.1.1. Reconocimiento inicial

3. Toda transacción en moneda extranjera se reconocerá utilizando el peso colombiano. Para tal efecto, la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción se aplicará al valor en moneda extranjera. La tasa de cambio de contado es la tasa del valor actual de la moneda funcional en la fecha de la transacción. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento como un elemento de los estados financieros.

2.1.2. Reconocimiento de las diferencias en cambio

4. Al final de cada periodo contable, las partidas monetarias en moneda extranjera se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo. Las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos del costo se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción y las que se midan al valor de mercado o al costo de reposición se convertirán utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se mida ese valor.

5. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial se reconocerán como

ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las diferencias en cambio que surjan al reexpresar partidas no monetarias medidas al valor de mercado o al costo de reposición, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo como parte de la variación del valor que ha tenido la partida durante el periodo contable.” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas incorporado al RCP por la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, que aplica para el registro de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, describe las cuentas:

“4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO. Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad que se originan en la reexpresión de bienes, derechos u obligaciones, pactados o denominados en moneda extranjera.”

“5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO: Representa el valor de los gastos originados en la reexpresión de los bienes, derechos u obligaciones pactados o denominados en moneda extranjera.”

CONCLUSIONES

1. Régimen Precedente

Por las Normas Técnicas relativas a los Pasivos vigentes en 2013, las operaciones de crédito público correspondían, entre otras, a operaciones de empréstitos que de conformidad con las disposiciones legales sobre crédito público, permitían dotar al ente público de recursos y debían reconocerse en la contabilidad por parte de las entidades autorizadas. Estos recursos eran clasificados atendiendo a si la operación era realizada con residentes o con no residentes, como operaciones de crédito público internas u operaciones de crédito público externas respectivamente. Además, cuando el plazo era inferior a un año se constituía en operación de crédito público de corto plazo y si el plazo era superior a un año como de largo plazo.

Ahora, en relación con la moneda en la cual se realizaba la operación, la Normativa contable no especificaba el tipo de moneda, de manera que con independencia de la calidad de residente o no, la entidad era autónoma según su interés, de negociar en pesos o en moneda extranjera.

En el caso de las operaciones de crédito público pactadas en moneda extranjera el aumento o disminución de la tasa de cambio afectaba igualmente el valor del pasivo y la diferencia entre el valor en libros y el valor reexpresado se registraba en el estado de resultados, aspecto que se encontraba regulado cuando la Norma Técnica señalaba que las operaciones de crédito público pactadas en moneda extranjera debían reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción y reexpresarse periódicamente, aplicando la TRM en la fecha de la actualización.

Con base en lo anotado, el registro contable inicial de una obligación bancaria contraída en dólares, en el contexto de la normativa contable vigente en 2013, correspondía a un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito en la subcuenta que corresponda de las cuentas 2203-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE CORTO PLAZO, si el plazo pactado es inferior a un año y la obligación se realiza con un banco local; 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, si el plazo pactado es superior a un año y la obligación se realiza con un banco local; 2212-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO EXTERNAS DE CORTO PLAZO, si el plazo pactado es inferior a

un año y la obligación se realiza con un banco del exterior; 2213-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO EXTERNAS DE LARGO PLAZO, cuando el plazo pactado es superior a un año y la obligación se realiza con un banco del exterior.

Posteriormente, al actualizar la obligación por variaciones en la tasa de cambio, si la variación era al alza se registraba un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO con crédito en la cuenta 2203-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE CORTO PLAZO, 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, 2212-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO EXTERNAS DE CORTO PLAZO o 2213-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO EXTERNAS DE LARGO PLAZO, según las características ya anotadas del empréstito.

Cuando la variación de la tasa de cambio correspondía a una disminución de la misma, debía registrar débito en la cuenta 2203-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE CORTO PLAZO, 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, 2212-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO EXTERNAS DE CORTO PLAZO o 2213-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO EXTERNAS DE LARGO PLAZO, según las características ya anotadas del empréstito, con crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO.

2. Transición

Con base en el instructivo 002 de 2015, la entidad de Gobierno que presentaba en su contabilidad préstamos en las cuentas de Operaciones de Crédito Público y Financiamiento con Banca Central, debían clasificarlos en el grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR, el cual presenta las cuentas 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO, 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, 2316-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE CORTO PLAZO, 2317-FINANCIAMIENTO EXTERNO DE LARGO PLAZO.

3. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Normativo incorporado al RCP mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones aplicado por las entidades de Gobierno, incorpora al RCP las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, de las cuales, la Norma relacionada con las variaciones en las tasas de cambio en moneda extranjera dispone que, los préstamos tomados en moneda extranjera se reconocen en pesos colombianos, para lo cual en la fecha de la transacción se medirá por el valor vigente de la moneda extranjera.

En la medición posterior, al finalizar cada periodo contable, los préstamos realizados por la entidad en moneda extranjera, se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo; las diferencias en cambio que surjan al reexpresar el valor del préstamo con tasas de cambio diferente a la utilizada para su reconocimiento inicial, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

De conformidad con lo anotado, la diferencia en cambio de los empréstitos constituidos en moneda extranjera, tienen un tratamiento contable similar en el Régimen Precedente como en las Normas del Marco Normativo para entidades de Gobierno.

En relación con el punto iii. de la solicitud, mediante comunicación N°20211120090821 de 9 de noviembre de 2021 se trasladó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Dirección General de Presupuesto, por corresponder a un tema de competencia de dicha entidad.

CONCEPTO No. 20211100114161 DEL 29-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por pagar Cuentas de orden deudoras - Activos contingentes
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de intereses corrientes de préstamos por pagar sobre los que se ha proferido una sentencia definitiva

Doctora
MARIA CENEIDA ROTAVISTA BURITICA
Contadora Departamental
Gobernación de Risaralda
Pereida, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010063662 el 25 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En los Estados Financieros del Departamento de Risaralda, con corte al 31 de diciembre de 2020, permanecen \$1.704.137.110 en la cuenta 231303 - Préstamos entidades de fomento y desarrollo regional y 231401 - Préstamos banca comercial, por concepto de intereses corrientes por pagar de préstamos cuyo reconocimiento inicial estuvo ligado a contratos de empréstito que, con base en el artículo 21 de la Ley 819 de 2003, la Administración Departamental determinó no cancelar intereses corrientes sobre las obligaciones producto de desembolsos de créditos pues no cumplieron con lo estipulado en el artículo 90 de la Ley 617 de 2000, pagando únicamente las cuotas de amortización de capital. (...)

Para todos los casos el Departamento inició procesos judiciales, de los que se anexa informe emitido por la Dirección de Gestión Legal y Defensa Judicial de la Entidad, que se encuentran reconocidos en los Estados Financieros conforme al procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Para el caso del Banco Popular se obtuvo sentencia en primera instancia por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Risaralda y sentencia en segunda instancia por el Consejo de Estado, donde el fallo fue favorable para el Departamento.

Respetuosamente solicito su instrucción respecto a ¿Qué tratamiento o medición debe darle el Departamento de Risaralda a los intereses por pagar que permanecen en las cuentas 231303 y 231401? ¿Es necesario realizar medición posterior al costo amortizado siguiendo los criterios de medición establecidos en la Norma de Préstamos por pagar contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación para las entidades de Gobierno? O con base en el expediente y sentencias ¿es posible aplicar baja en cuentas a estos saldos?”

CONSIDERACIONES

El artículo 90 de la Ley 617 de 2000, “Por la cual se reforma parcialmente la Ley 136 de 1994, el Decreto Extraordinario 1222 de 1986, se adiciona la Ley Orgánica de Presupuesto, el Decreto 1421 de 1993, se dictan otras normas tendientes a fortalecer la descentralización, y se dictan normas para la racionalización del gasto público nacional”, establece:

“ARTÍCULO 90. OTORGAMIENTO DE CRÉDITOS. <Aparte tachado INEXEQUIBLE> Ninguna entidad financiera podrá otorgar créditos a las entidades territoriales que incumplan los límites establecidos en la presente ley, sin la previa ~~autorización del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la~~ suscripción de un plan de desempeño en los términos establecidos en la Ley 358 de 1997 y sus disposiciones complementarias.”

El artículo 21 de la Ley 819 de 2003, “Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones”, insta:

“ARTÍCULO 21. CONDICIONES DE CRÉDITO. Las instituciones financieras y los institutos de fomento y desarrollo territorial para otorgar créditos a las entidades territoriales, exigirán el cumplimiento de las condiciones y límites que establecen la Ley 358 de 1997, la Ley 617 de 2000 y la presente ley. Los créditos concedidos a partir de la vigencia de la presente ley, en infracción de lo dispuesto, no tendrán validez y las entidades territoriales beneficiarias procederán a su cancelación mediante devolución del capital, quedando prohibido el pago de intereses y demás cargos financieros al acreedor. Mientras no se produzca la cancelación se aplicarán las restricciones establecidas en la presente ley.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 167 de 2020 y 211 de 2021, define el principio de contabilidad pública Devengo 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 el hecho económico incide en los resultados del periodo”.

Adicionalmente, sobre la definición de los pasivos establece:

“66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes

y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

4.2. Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

(...)

4.4. 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 reconocido menos los pagos de capital e intereses realizados. 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 pagos de intereses y de capital disminuirán el valor del préstamo por pagar, afectando el efectivo o equivalentes al efectivo de acuerdo con la contraprestación pagada.

4.5. Baja en cuentas

9. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, un préstamo por pagar cuando se extingan las obligaciones que lo originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

10. La diferencia entre el valor en libros del préstamo por pagar que se da de baja en cuentas y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

11. En caso de que se origine una modificación sustancial de las condiciones actuales de un préstamo por pagar o de una parte del mismo, la entidad dará de baja en cuentas dicho préstamo y reconocerá uno nuevo. La diferencia entre el valor en libros del préstamo por pagar que se da de baja en cuentas y el nuevo préstamo originado se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Se considera que existe una modificación sustancial de un préstamo por pagar cuando el valor presente de los flujos futuros del préstamo con las nuevas condiciones diste significativamente del valor presente de los flujos futuros del préstamo con las condiciones iniciales.

12. En caso de que la modificación de las condiciones actuales del préstamo por pagar o de una parte del mismo no sea sustancial, la entidad recalculará el valor del préstamo por pagar y reconocerá una ganancia o pérdida por la modificación en el resultado del periodo.

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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se reconocen como préstamos por pagar los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento; y habrá lugar a realizar su baja en cuentas 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.

El artículo 21 de la Ley 819 de 2003, establece que los créditos concedidos en infracción de lo dispuesto en dicho artículo no tendrán validez y las entidades territoriales beneficiarias procederán a su cancelación mediante devolución del capital, quedando prohibido el pago de intereses y demás cargos financieros al acreedor, y que mientras no se produzca la cancelación se aplicarán las restricciones establecidas en dicha ley.

Así las cosas, dado que en la consulta se señala que se emitió una sentencia definitiva favorable para el departamento, y que con base en dicha sentencia el departamento ya no tendrá la obligación de pagar los intereses, deberá proceder a realizar la baja en cuentas de los mismos.

En caso de que subsistan intereses sobre los cuales no haya un pronunciamiento definitivo por medio de una sentencia judicial, permanecerán reconocidos como pasivos en la información financiera atendiendo a los lineamientos establecidos en la Norma de préstamos por pagar de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

1.12 CUENTAS POR PAGAR

CONCEPTO No. 20211100003401 DEL 24-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Ingreso por operaciones interinstitucionales
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de recaudos por reclasificar por cuotas partes de pensiones.

Doctora
DIANA CAROLINA CASTELLANOS
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Salud y Protección Social
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400002812 el día 26 de enero de 2021, mediante la cual solicita concepto sobre los siguientes temas:

1. Los recaudos de las cuotas partes Activas cuya administración se encuentra a cargo del Ministerio de Salud y Protección Social en virtud de lo dispuesto por el artículo 8° del Decreto 3056 de 2013, son reportados por la Dirección del Tesoro Nacional (DTN) como recibidos en las cuentas que se ha dispuesto ello, con el propósito de que el Ministerio de Salud y Protección Social realice la imputación correspondiente, disminuyendo la cuenta por cobrar y registrando el ingreso como ingresos de la Nación.

Por su parte, el Ministerio de Salud y Protección Social, para realizar la imputación contable antes señalada, procede a identificar con el tercero de quien se recibió el pago y el concepto del mismo, para afectar la operación a la que corresponde, teniendo en cuenta que la causación de las cuotas partes pensionales es recurrente por periodos mensuales. En este propósito, el Grupo de Cobro Coactivo de la Dirección Jurídica del Ministerio de Salud, realiza la gestión de identificación de la operación correspondiente y la notifica a la Subdirección Financiera para su registro; sin embargo, algunas veces la información de estos recaudos es deficiente por no contar con la totalidad de los datos para su identificación, lo cual no permite realizar la aplicación en la forma como lo establece la Contaduría General de la Nación.

Al cierre de la vigencia de 2019, el Ministerio de Salud presentaba un saldo de \$6.356.984.753 correspondientes a recaudos reportados por el DTN con el código del Ministerio, que no habían podido ser identificados por el Grupo de Cobro Coactivo, ante el no reporte o deficiencias en el mismo por parte de los Deudores, lo que ha llevado a que se acumule el valor ya señalado.

Al no tener certeza sobre el origen, concepto, y tercero de cada uno de estos recaudos, no era posible su registro contable como un ingreso, razón por la cual, el Grupo de contabilidad del Ministerio de Salud, lo registró en la cuenta 2407- Recursos a favor de terceros, atendiendo lo reglamentado por la CGN en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Esta situación es revelada con claridad en las notas a los estados financieros señalando: “(...) 2407 Recursos a favor de terceros: Esta cuenta, se encuentra compuesta en su gran mayoría por la reclasificación de los recaudos pendientes por aplicar que a 31 de diciembre de 2019, por diferentes razones no pudieron ser imputados en los estados financieros del Ministerio de Salud y Protección Social, en las PCI correspondientes como se detallan a continuación:”

Por lo anterior, el Ministerio de Salud consulta: “¿Es Correcto el procedimiento contable aplicado por nuestro Grupo de Contabilidad para el registro de la operación contextualizada? De no ser así, cual es el indicado”.

2. Las obligaciones surgidas para las entidades públicas por concepto de cuotas partes pensionales, solo son exigibles en cuanto cumplan con todas y cada una de las condiciones establecidas legalmente para ello: i) que surja del reconocimiento de una pensión de jubilación a un trabajador que laboró al servicio de la entidad pública en un momento de su vida laboral; ii) que el acto administrativo de reconocimiento incluya a la entidad pública como concurrente en el pago de la pensión reconocida; iii) que el acto administrativo de reconocimiento de pensión le haya sido comunicado y consultado a la entidad concurrente; iv) que la obligación haya sido aceptada por el concurrente o se haya impuesto por decisión judicial o administrativa y v) que la entidad que reconoció la pensión realice el pago respectivo de cada periodo, lo que le da derecho a repetir exigiendo de la entidades públicas concurrentes, el pago correspondiente en proporción al tiempo de labor del trabajador beneficiario en cada una de ellas.

La exigibilidad de este derecho de recobro o repetición, que constituye las cuotas partes, está sometido a términos (3 años) y de no ser exigido dentro del mismo, prescribe.

Dado lo anterior, el Grupo de Cobro Coactivo que al interior del Ministerio debe realizar el estudio jurídico sobre la procedencia o no de los cobros por este concepto y la exigibilidad de los mismos, por corresponder a una obligación “Clara, expresa y exigible”, traslada los requerimientos por estos conceptos, certificando su condición de exigibles o no exigibles. Para los primeros, el traslado debe acompañarse de la resolución de reconocimiento de la obligación, soportado con la disponibilidad presupuestal que permita el pago correspondiente y la realización de los registros contables a que da lugar la operación, empezando por su causación como pasivo. Para los segundos, el registro se realiza en cuentas de orden como una contingencia, hasta cuando el área fuente nos indique que el requerimiento se ha hecho exigible y por tanto es un pasivo cierto.

Por lo anterior el Ministerio consulta: “¿Es Correcto el procedimiento contable aplicado por nuestro Grupo de Contabilidad para el registro de la operación contextualizada? De no ser así, cual es el indicado”.

Con base en lo anterior me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto 3056 de 2013 “por el cual establecen lineamientos en materia de elaboración de cálculo actuarial, reconocimiento y revelación contable del pasivo pensional y se dictan otras disposiciones” establece en su artículo 8, lo siguiente:

“Artículo 8°. Reconocimiento contable cuotas partes pasivas y activas. La gestión y revelación de las cuentas por pagar o por cobrar originadas por las cuotas partes pensionales pasivas o activas, reconocidas con anterioridad a la fecha de traslado de cada una de las entidades a la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), estarán a cargo del Ministerio del ramo al que estuviera adscrita o vinculada la entidad empleadora o administradora o por la entidad que las venía asumiendo, según sea el caso o según lo determine el Gobierno Nacional; las que se generen con posterioridad a la fecha de traslado de la función de reconocimiento, se gestionarán y se revelarán en la información financiera de la UGPP, teniendo en cuenta las disposiciones especiales que para el efecto emita la Contaduría General de la Nación”.(Subrayado fuera del texto).

En lo relacionado con la regulación contable pública, en el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 con la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece el devengo como uno de los principios de la contabilidad pública, 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 o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo” (Subrayado fuera del texto).

Posteriormente, el Marco Conceptual define los elementos de los estados financieros, de tal forma que en el numeral 6.1.2. Pasivos, establece que:

“61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo” (Subrayados fuera del texto).

En ese mismo sentido, el numeral 6.2.2. señala los criterios para el reconocimiento de pasivos. Al respecto, el

párrafo 81 establece que “Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación 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, con la Resolución 006 de 2017 se incorporó, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales. En lo relacionado con los recaudos y reclasificaciones que deben realizar las entidades, el numeral 1.2.1 señala:

“(…) Los recaudos que al final del período contable no hayan sido reclasificados se registrarán, en la entidad que tiene el derecho o que debe registrar una obligación, debitando la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Este pasivo permanecerá hasta cuando la entidad registre la disminución de los derechos devengados o el reconocimiento de obligaciones, según sea el caso. (…)” (Subrayados fuera del texto).

Ahora bien, mediante la Resolución No. 620 de 2015 y sus modificaciones, la CGN definió el Catálogo General de Cuentas (CGC) que será utilizado por las Entidades de Gobierno para efectos de registro y reporte de información financiera.

La descripción de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS establece que:

“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” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, uno de los principios de la contabilidad pública es el devengo, el cual implica que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

Por lo anterior, el reconocimiento de los hechos económicos debe responder a este principio para efectos de cumplir con las características de la información financiera relevancia y representación fiel.

En ese sentido, para efectos de determinar el procedimiento contable que el Ministerio de Salud debe observar en los casos planteados, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

1. Con base en lo establecido en el artículo 8 del Decreto 3056 de 2013, el Ministerio de Salud y Protección Social realiza el recaudo de cuotas partes activas cuya administración recaen en dicho Ministerio y las cuales son reportadas por la Dirección del tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

De acuerdo con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, los recaudos que al final del período contable no hayan sido reclasificados se registrarán, en la entidad que tiene el derecho o que debe registrar una obligación, debitando la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Este pasivo permanecerá hasta cuando la entidad registre la disminución de los derechos devengados o el reconocimiento de obligaciones, según sea el caso.

A su vez, la descripción de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS establece de manera específica para la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar que esta 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.

Así las cosas, los recaudos reportados por la Dirección del Tesoro Nacional a nombre del Ministerio de Salud sobre los que no exista certeza de su origen origen, concepto, y tercero podrá utilizar la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de manera transitoria hasta identificar dicho recaudo de tal forma que se logre realizar la debida identificación de este.

Es importante precisar que, con base en el Procedimiento para la evaluación del control del control interno contable, corresponde al Ministerio de Salud establecer las medidas de control requeridas que permitan realizar la depuración del saldo registrado en esta cuenta.

2. El Marco Conceptual del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno establece que un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

De igual forma, señala que, al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos, de tal forma que cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

Por lo anterior, con relación a la exigibilidad de las obligaciones surgidas con las entidades públicas por concepto de cuotas partes pensionales, la entidad deberá observar lo establecido en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de tal forma que, si una vez realizado el análisis el Ministerio determina que se cumplen los criterios para el reconocimiento de un pasivo, la entidad procederá a su registro en las subcuentas de las cuentas que representen la naturaleza de la obligación.

Para el caso de obligaciones pensionales corresponde a la entidad observar lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian.

Por otra parte, si la entidad determina que los derechos de recobro o repetición asociados a cuotas partes pensionales no cumplen con los criterios de reconocimiento de los pasivos, no los incorporará dentro de la información financiera del balance. No obstante, la entidad podrá registrar estos hechos económicos en cuentas de orden contingentes con el propósito de mantener un control sobre estas transacciones.

De igual forma, deberá realizar seguimiento permanente con el propósito de evaluar si existen cambios en las condiciones de las transacciones registradas en la. cuentas de orden que conlleven a su reconocimiento como un pasivo.

CONCEPTO No. 20211100003411 DEL 24-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por Pagar Gastos de Administración y Operación
	SUBTEMAS	Reconocimiento de cuentas por pagar al finalizar el período contable.

Doctor
NOVER DE JESÚS ESPINOSA PEÑARANDA
Director Financiero de Contabilidad
Alcaldía Mayor de Cartagena de Indias
Cartagena – Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°202100100007322, el día 11 de febrero de 2021, mediante la cual consulta si debe reconocerse el pasivo, gasto o costo por contratos por prestación de servicios, por los cuales se recibió el servicio en su totalidad, pero al no haber presentado la documentación para el pago al final del período, quedaron constituidas como reservas presupuestales.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 167 de 2020, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

35. 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.

36. Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad. (...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el

reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

63. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada.

(...)

6.1.5. Gastos

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

81. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación 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.

82. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La información financiera presentada deberá ser útil a los usuarios, finalidad que se alcanza cuando cumple con las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel y observa las pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable y que se conocen como principios de contabilidad, de los cuales es pertinente mencionar el Principio de Devengo, según el cual los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo, esto es que el reconocimiento se realiza cuando surge la obligación o cuando afecta el resultado del ejercicio.

En atención a lo indicado y en concordancia con lo dispuesto en el Marco conceptual en relación con los pasivos, cuando al evaluar la información disponible de un suceso que originó una obligación presente por la adquisición de un servicio, deberá reconocerse el pasivo una vez ejecutado el contrato, en consideración a que se ha recibido el servicio, circunstancia que genera la obligación de pagar por parte del deudor y el derecho a exigir el pago por el acreedor.

Ahora, el reconocimiento de los hechos económicos se efectúa 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 cual implica que los resultados obtenidos sean disímiles, dado que se preparan para atender propósitos distintos.

Por tanto, aun cuando al cierre del período queden constituidas reservas por no efectuar la ejecución del presupuesto de gastos, en la contabilidad deberá reconocerse el pasivo y la correspondiente afectación al resultado del ejercicio.

CONCEPTO No. 20211100016331 DEL 15-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento del 1% de los aportes realizados por los aportantes del piso de Protección Social para el pago de la prima del seguro inclusivo al Fondo de Riesgos laborales.

Doctora
OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
Contadora
Colpensiones

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°20211400015122, el día 2 de marzo de 2021, mediante la cual solicita el procedimiento contable a aplicar por Colpensiones administradora del Fondo BEPS como por el Fondo de Riesgos Laborales para el registro del 1% destinado al pago de la prima del seguro inclusivo de los aportantes al servicio social complementario de BEPS en el piso de Protección Social, en cumplimiento al Decreto 1174 de 2020. Además, solicita se indique cuál sería el tratamiento en el reporte de operaciones recíprocas para las dos entidades.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Decreto 1174 de 2020 “Por el cual se adiciona el Capítulo 14 al Título 13 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1833 de 2016, a efectos de reglamentar el Piso de Protección Social para personas que devengan menos de un Salario Mínimo Legal Mensual Vigente”, señala: “ARTÍCULO 2.2.13.14.1.4. Definiciones. Para los efectos del presente capítulo se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

1. Beneficios Económicos Periódicos (BEPS) en el Piso de Protección Social. Es un servicio social complementario en el que los empleadores o contratantes deben realizar un aporte obligatorio en favor de sus trabajadores o contratistas, según sea el caso, que por su trabajo por tiempo parcial obtengan ingresos mensuales inferiores a un (1) Salario Mínimo Legal Mensual Vigente. (...)”

Por su parte, la Sección 2. ACCESO A BEPS EN EL PISO DE PROTECCIÓN SOCIAL, indica: “ARTÍCULO 2.2.13.14.2.3. Registro de empleadores y contratantes. Los empleadores que tengan a su servicio trabajadores que devenguen ingresos mensuales inferiores a un (1) Salario Mínimo Legal Mensual Vigente, al momento de realizar el primer aporte al Piso de Protección Social, deberán registrarse ante la administradora de BEPS, a través de los mecanismos electrónicos o físicos que esta disponga para tal efecto.

De la misma manera, quienes contraten personas bajo la modalidad de prestación de servicios por ingresos mensuales inferiores a un (1) Salario Mínimo Legal Mensual Vigente, al momento de realizar el primer aporte

al Piso de Protección Social, deberán registrarse ante la administradora de BEPS, a través de los mecanismos electrónicos o físicos que esta disponga para tal efecto.”

Además, la Sección 3. CONDICIONES DEL APOORTE AL SERVICIO SOCIAL COMPLEMENTARIO DE BEPS EN EL PISO DE PROTECCIÓN SOCIAL, en el ARTÍCULO 2.2.13.14.3.5., señala: “Traslado de aportes al Fondo de Riesgos Laborales. Del aporte del 15% del ingreso mensual del trabajador o contratista, el 1% se destinará para financiar el Fondo de Riesgos Laborales, con el fin de atender el pago de la prima del Seguro Inclusivo. Una vez la administradora del mecanismo reciba el aporte al Piso de Protección Social, deberá realizar el registro contable y efectuará el traslado de los recursos correspondientes sin situación de fondos, al Fondo de Riesgos Laborales. (Subrayado fuera de texto)

Dentro de los tres (3) meses siguientes a la finalización de cada vigencia se deberán realizar los cruces de cuentas para trasladar los valores al Fondo Riesgos Laborales, que no se hubiesen ejecutado durante la vigencia anterior.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas aplicado por las entidades de Gobierno e incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, señala para 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.

(...)

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.”

De otra parte, el Manual Funcional del Proceso de Consolidación, Versión 14.0 del 31 de diciembre de 2020, en el numeral 4.5. del Anexo, “Excepción de operaciones con Fondos de Reserva Pensionales”, señala: “El sistema verifica que las entidades que tienen dentro de su objeto, la administración de prestaciones sociales relacionadas con pensiones, no reporten el Formulario CGN_2005_002 Operaciones recíprocas, para evitar eliminaciones de los saldos respectivos. Las entidades identificadas son:

ENTIDADES NO CONSOLIDABLES Y ESPECIALES PARA OPERACIONES RECÍPROCAS

No	Código	Entidad
1	71500000	Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio - FOMAG
2	61600000	Patrimonio Autónomo de Pensiones del Fondo de Previsión Social del Congreso de la República - Vejez
3	72100000	Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia
4	923269198	Fonprecon - Invalidez
5	923269199	Fonprecon - Sobrevivientes
6	923272255	PAP Caja Agraria Pensiones
7	923272417	Fondo para Consolidación del Patrimonio Autónomo Pensional de Cartago
8	923272470	Colpensiones - Fondo de Vejez
9	923272471	Colpensiones - Fondo de Invalidez
10	923272472	Colpensiones - Fondo de Sobrevivientes
11	923272473	Colpensiones Sistema de Ahorro de Beneficios Periódicos
12	923272736	Pensiones de Antioquia - Fondo Reserva de Supervivencia
13	923272744	Pensiones de Antioquia - Fondo Reserva de Invalidez
14	923272746	Pensiones de Antioquia - Fondo Reserva de Vejez

Adicionalmente, que en el Formulario CGN_2005_002 Operaciones recíprocas de todas las entidades contables públicas no se reporten operaciones recíprocas con las entidades relacionadas anteriormente.

Mensaje: Las transacciones con Fondos de Reservas Pensionales no constituyen operaciones recíprocas.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Los recursos recibidos por la administradora correspondientes al 1% para el pago de la prima del seguro inclusivo de los aportantes al piso de protección social, serán reconocidos como un pasivo en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, saldo que disminuirá con el giro a la Aseguradora.

Por su parte, el Fondo de Riesgos Laborales como una cuenta especial de la Nación, sin personería jurídica, adscrita al Ministerio del Trabajo, con la información por parte de Colpensiones del traslado del 1%, realizado a la Fiduciaria, reconocerá la cuenta por cobrar y el ingreso. Además, simultáneamente registrará el Gasto por el pago de la prima del seguro inclusivo de los aportantes al servicio social complementario de Beps en el piso de Protección Social y la respectiva cuenta por pagar a favor de la aseguradora, pasivo que será cancelado afectando la cuenta por cobrar causada anteriormente.

Ahora bien, en relación con el informe de operaciones recíprocas, de conformidad con lo dispuesto por la CGN en el Manual para el Proceso de Consolidación, los Fondos de Reserva administrados por Colpensiones, incluido el Sistema de Ahorro de Beneficios Períodos-BEPS, no reportarán el Formulario CGN_2005_002 Operaciones recíprocas, para evitar eliminaciones de los saldos respectivos, así como todas las entidades contables públicas relacionadas con los fondos aquí mencionados.

CONCEPTO No. 20211100023511 DEL 10-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuentas contables para el reconocimiento de obligaciones surgidas a final del año 2019, que no contaban con PAC.

Doctor
CAMILO ANDRÉS ROJAS CASTRO
Secretario General
Ministerio de Justicia y del Derecho
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010022152 el día 30 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En relación con el hallazgo N° 3 del Informe de Auditoría Independiente presentado por la Contraloría General de la República, en el ejercicio de la Auditoría Financiera sobre la vigencia 2019 del Ministerio de Justicia y del Derecho, según el cual:

“Hallazgo No. 3. Reconocimiento de Cuentas Por Pagar – Cuentas 2401

Las Cuentas por Pagar representan obligaciones contraídas por la entidad contable pública, producto de transacciones asociadas a la adquisición de bienes y servicios que ya fueron recibidos y sobre las cuales existe una obligación de pago.

Al respecto se evidenció, que, por deficiencias en los procedimientos y control interno contables, no fueron registrados como tales valores adeudados a dos proveedores de servicios, sino que, en su lugar, éstos se registraron en la cuenta 2403

Respuesta del Ministerio a la CGR

Revisadas la relación de cuentas que indica la Comisión Auditora, se encontró que la totalidad de las mismas se encuentra registrada. Es pertinente mencionar que la observación de la CGR hace referencia a la cuenta contable 2401. No obstante, algunas de las cuentas relacionadas, se registran en las cuentas 2511 o 2403 como se muestra a continuación, sin que esto represente error.

La razón por la cual la obligación queda registrada en diferentes cuentas del pasivo obedece al tipo de gasto, así:

Beneficios a los empleados a corto plazo – 251102001

Bienes y servicios – 240101001

Proyectos de Inversión – 240102001

Otras transferencias – 240315001

Con respecto a la Columna de observaciones, estamos a disposición de la Comisión Auditora de la CGR, a fin de precisar la información requerida, para evidenciar que se realizó la totalidad de los registros contables.

Así las cosas, es claro que no existe subestimación del pasivo ni incumplimiento del Instructivo 001 de 2019, toda vez que la totalidad de las obligaciones quedaron reflejadas en las cuentas del pasivo, de los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2019. Se anexan los correspondientes auxiliares contables.

Por lo anterior, se solicita respetuosamente a la Comisión Auditora retirar esta observación.

Análisis de la respuesta por la CGR

Verificada la información aportada por el Ministerio en la respuesta, se ajustó el valor de la subestimación a \$774.158.336.”

Me permito manifestar que el Ministerio de Justicia y del Derecho, actuó de acuerdo con la instrucción recibida para el registro manual en el SIIF, de las obligaciones que a 31 de diciembre no contaban con PAC, y una vez iniciado el periodo contable 2020 con el PAC aprobado, se registraron con el atributo contable número 40, que no deja traza contable.

El valor al cual se refiere la Comisión Auditora está integrado por los siguientes terceros: 1. Unión Temporal Soluciones Microsoft por valor de \$696.215.267,52 y 2. Canal Regional de Televisión por valor de \$77.943.069. Los citados contratos afectaron presupuestalmente el rubro de transferencias y por esa razón, se registraron en la cuenta contable 2403 (Transferencias).

Así las cosas, solicito su valiosa colaboración en el sentido de conceptuar sobre la afectación de las cuentas contable del pasivo cuando la ejecución del presupuesto o el rubro presupuestal afectado en la realización de un contrato, es por el rubro de Inversión y/o por el rubro de transferencias como el caso citado.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, establecía:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

4.1.2. Representación fiel

Para ser útil, la información financiera debe representar fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado, y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

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.

(...)

4.2. Características de mejora

4.2.3. Comprensibilidad

La comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa.

(...)

4.2.4. Comparabilidad

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.

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

6.1.2. 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

6.2.2. 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)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 620 de 2015 y modificado por la Resolución 048 de 2019, describía las siguientes cuentas así:

“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.

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.

2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR: 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.”

CONCLUSIONES

Es importante mencionar que, el reconocimiento de los hechos económicos de la entidad deben 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.

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.

Así las cosas, el hecho económico de su consulta debió reconocerse de conformidad con el principio de Devengo establecido por el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno vigente a 31 de diciembre de 2019, esto es, cuando surgieron los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incidió en los resultados del periodo.

Así mismo, su reconocimiento ha de cumplir con la definición de pasivo del Marco Conceptual antes referido, esto es, cuando se originó la obligación presente, que derivó de eventos pasados y que para liquidarla, la entidad debió o debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

Tratándose de pasivos que contrajo la entidad al final del periodo contable, que contrario a la contabilidad presupuestal debieron quedar reconocidos dentro del periodo contable donde surgió la obligación, su clasificación debió efectuarse atendiendo el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno.

Si la obligación correspondió a la adquisición de bienes o servicios en desarrollo de actividades o para proyectos de inversión específicos, se debió reconocer en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES; si correspondió a recursos entregados sin contraprestación a terceros distintos a empleados u otras entidades de gobierno, orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos, en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR, si por el contrario la obligación correspondió a la entrega de recursos sin contraprestación a otras entidades de gobierno, orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, su reconocimiento debió afectar la subcuenta correspondiente de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20211100023901 DEL 11-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de recaudos a favor de terceros

Doctor
CARLOS RODRÍGUEZ BOCANEGRA
Secretario General
Ministerio de Relaciones Exteriores
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N° 20210010022172 el 30 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El 4 de noviembre de 2009 se suscribió un convenio interadministrativo de cooperación celebrado entre el Ministerio de Relaciones Exteriores y la Registraduría Nacional del Estado Civil (...)

En la cláusula tercera se establecen las obligaciones del Ministerio así: “EL MINISTERIO se compromete a: a) Realizar sin costo alguno para LA REGISTRADURIA las labores de Registro Civil, Cedulación, Tarjetas de identidad y elecciones en el exterior, a través de las misiones de Colombia en el exterior (...)

Estas actividades que realizan las misiones en el exterior tienen un costo para los colombianos que las solicitan. Lo recaudado por dichos conceptos son transferidos a las cuentas bancarias de la registraduría desde las cuentas que poseen las misiones en el exterior.

(...)

Según los resultados de la auditoria financiera, estos recursos deben estar registrados en los estados financieros del Fondo Rotatorio con copia a 31 de diciembre de cada año, razón por la cual registró una subestimación de la cuenta 2407 Recursos a favor de terceros por valor de \$229.844.859,65=, y la cuenta correlativa de bancos por el mismo valor.

Si bien es cierto que estos recursos son recaudados en las cuentas bancarias de las Misiones de Colombia en el Exterior y es responsabilidad de las misiones realizar las transferencias bancarias a la Registraduría, el Fondo

Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores considera que no es viable realizar registros contables manuales en el SIIF II NACION para constituir pasivos en la cuenta mencionada.

En conclusión, el Fondo Rotatorio no encuentra sentido en realizar un registro contable mensual por concepto de recaudos a favor de terceros, cuando ingresa los dineros a las cuentas de la misión en el exterior con cargo al banco y posteriormente debe realizar una reversión contable cuando la misión realice el giro a la Registraduría, especialmente porque los reportes de las misiones sobre dichas operaciones resultan extemporáneos a la causación y giro de los recursos lo cual no tendría ningún sentido.

Sin embargo, en aras de dar transparencia a las actividades realizadas en el marco del convenio mencionado, consideramos que lo más conveniente sería realizar ajustes al convenio interadministrativo de cooperación en el cual la Registraduría faculte a las misiones en el exterior la apertura de cuentas bancarias a nombre de la misma Registraduría para que el recaudo por concepto de estos trámites se realice directamente en ellas y evitar el desgaste administrativo que implica el registro contable de dichas actividades en el fondo rotatorio, toda vez que su causación quedaría en cabeza de la Registraduría Nacional del Estado Civil”.

CONSIDERACIONES

En el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 con la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas.

En ese sentido, el Marco Conceptual establece en el numeral 5 los principios de contabilidad pública que las entidades deben observar para que la información cumpla con las características cualitativas de la información, representación fiel y relevancia. Al respecto, en relación con el principio de devengo 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 o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo” (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, el numeral 6.1.2 establece la definición de pasivos como:

“61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos.

(...)

64. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal (...)” (Subrayados fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, así: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el principio de devengo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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.

Por otro lado, señala que un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos, y que las obligaciones de origen legal son aquellas que se derivan de un contrato, la legislación u otra causa de tipo legal.

Ahora bien, de conformidad con lo acordado en el convenio suscrito entre el Ministerio de Relaciones Exteriores y la Registraduría Nacional del Estado Civil, el Ministerio realiza sin costo alguno para la Registraduría las labores de registro civil, cedulaación, tarjetas de identidad y elecciones en el exterior, a través de las misiones en el exterior, siendo estas últimas las encargadas de recaudar el costo pagado por estos conceptos.

Teniendo en cuenta lo anterior, el procedimiento contable que deberán aplicar el Ministerio y la Registraduría será el que se describe a continuación:

Con la información suministrada por el Ministerio, con independencia de quien realice el recaudo, la Registraduría debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta por cobrar que represente el servicio prestado por el Ministerio en el exterior y acreditará la subcuenta de la cuenta del ingreso que represente este mismo hecho.

Si el recaudo de la cartera por concepto de los servicios prestados en el exterior se realiza a través de las cuentas propias del Ministerio, este debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Así mismo, corresponde a la Registraduría reconocer el recaudo realizado por el Ministerio debitando la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta por cobrar que represente el servicio prestado por el Ministerio en el exterior.

Cuando el Ministerio transfiera los recursos a la cuenta de la Registraduría, debitará la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros 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 Registraduría debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Si el recaudo de la cartera por concepto de los servicios prestados en el exterior se realiza a través de las cuentas propias de la Registraduría, el Ministerio no tendrá que reconocer el recaudo de los recursos por concepto de estos servicios, mientras que la Registraduría debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta por cobrar que represente el servicio prestado por el Ministerio en el exterior.

CONCEPTO No. 20211100025811 DEL 14-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del impuesto de timbre causado en el exterior y recaudado por los agentes consulares y los agentes diplomáticos del Gobierno Colombiano cuando cumplan funciones consulares.

Doctor
CARLOS RODRÍGUEZ BOCANEGRA
Secretario General
Ministerio de Relaciones Exteriores
Carrera 5 N° 9-03 (Código Postal: 111711)
(1) 566 2008
fernando.forero@cancilleria.gov.co
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010022182 el 26 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En consideración al informe final de la Auditoría Financiera del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores vigencia 2019, la Contraloría General de la República determinó un hallazgo debido a que la entidad no registró dentro de la vigencia 2019 la causación y recaudo de \$1.550.829.716,92 correspondientes a Impuesto de Timbre, reportados en diciembre de 2019 por las misiones en el extranjero.

En el año 2011 el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores solicitó el concepto número 0117-156305 de 2011 a la Contaduría General de la Nación, en el cual la entidad consulta sobre la pertinencia de crear una subcuenta en la cuenta 1470- Otros Deudores que permita revelar las operaciones relacionadas con el impuesto de timbre, si bien la Contaduría indica que no es posible la creación de dicha cuenta, las conclusiones son claras al expresar que: “De acuerdo con lo expuesto se concluye que en relación con la creación de una subcuenta en la cuenta 1470-OTROS DEUDORES para presentar y pagar las respectivas declaraciones mensuales de Timbre y Retención en la Fuente un mes después del plazo señalado como Agente Retenedor, le manifestamos que no es pertinente tal creación, toda vez que la regulación contable pública para el reconocimiento y revelación de la retención en la fuente e impuesto de timbre, y el principio de causación, indica que el impuesto de timbre se causa contablemente, en el momento del reconocimiento y registro del hecho económico, de tal forma que al registrar los ingresos correspondientes, que se derivan de la venta de bienes o servicios, se registra en el pasivo el valor del impuesto de timbre a favor de la DIAN”.

No obstante, la contabilización del Impuesto de timbre recaudado en el exterior se realiza en Colombia, debido a que las misiones en el exterior no realizan registros contables en el SIIF NACION.

Por tal motivo se realizan los registros según lo dispuesto en el DECRETO 1625 DE 2016 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria.”

ARTÍCULO 1.4.1.1.5. Contabilización del impuesto de timbre. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 632-1 del Estatuto Tributario, los agentes de retención del impuesto de timbre deberán llevar una cuenta denominada “Impuesto de Timbre por Pagar” en donde se registre la causación y el pago de los valores respectivos.

ARTÍCULO 1.4.1.2.2. Recaudo del impuesto de timbre. De conformidad con el artículo 164 de la Ley 223 de 1995, el impuesto de timbre que se cause en el exterior será recaudado por los agentes consulares y los agentes diplomáticos del Gobierno Colombiano cuando cumplan funciones consulares, quienes deberán efectuar los giros correspondientes dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes, a la cuenta que para el efecto se destine por parte del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores.

ARTÍCULO 1.4.1.3.1. Responsables por la declaración y pago del impuesto. El Ministerio de Relaciones Exteriores a través del Fondo Rotatorio, será el responsable de declarar y pagar ante las entidades autorizadas para recaudar, el impuesto de timbre causado en el exterior y recaudado por los agentes consulares y los agentes diplomáticos del Gobierno Colombiano cuando cumplan funciones consulares.

ARTÍCULO 1.4.1.3.2. Presentación de la declaración. El impuesto de timbre causado en el exterior deberá ser declarado en el formulario mensual de retenciones en la fuente fijado por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), junto con las demás retenciones que el Fondo Rotatorio del Ministerio efectúe por conceptos diferentes al reglamentado en el presente decreto.

La declaración debe presentarse en forma consolidada incluyendo las sumas que por concepto del impuesto de timbre recauden en el exterior los agentes consulares o los agentes diplomáticos del Gobierno Colombiano cuando cumplan funciones consulares.

ARTÍCULO 1.4.1.3.3. Plazo para declarar. La declaración y pago del impuesto de timbre recaudado en el exterior deberá realizarse dentro de los plazos establecidos para declarar y pagar las retenciones en la fuente correspondientes al mes de la transferencia del dinero o recibo del cheque por parte del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores.

De las sumas recaudadas en el exterior por concepto del impuesto de timbre se descontarán los costos de giro y transferencia.

ARTÍCULO 1.4.1.3.4. Tasa de cambio aplicable. Los valores recaudados por concepto del impuesto de timbre en el Exterior se cancelarán en moneda nacional utilizando la tasa de cambio representativa del mercado para el dólar de Estados Unidos de América vigente a la fecha de la declaración.

Los agentes consulares y los agentes diplomáticos del Gobierno Colombiano cuando cumplan funciones consulares deberán remitir al Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, dentro del término señalado en el inciso primero del artículo 1.4.1.2.2 de este Decreto, una relación pormenorizada de los

documentos objeto del giro, la fecha de la transacción y la fecha de giro correspondiente, con el fin de efectuar los controles pertinentes.

La consulta va dirigida a que se indique si desde el punto de vista contable es posible la causación y registro del Impuesto de Timbre al momento de la recepción de los dineros por parte del Fondo Rotatorio para su posterior reconocimiento y pago a la DIAN, bajo la consideración de que las misiones diplomáticas y oficinas consulares no están integradas al SIIF y no están habilitadas para realizar registros contables.”

CONSIDERACIONES

El Decreto 20 de 1992 del Ministerio de Relaciones Exteriores “Por el cual se determina la naturaleza jurídica del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores y se asignan sus funciones”, en los siguientes artículos indica:

“ARTÍCULO 1o. NATURALEZA JURIDICA. El Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores es una unidad administrativa especial del orden nacional, dotado de personería jurídica y patrimonio propio, adscrito al Ministerio de Relaciones Exteriores.

El Fondo tendrá como domicilio principal la ciudad de Santafé de Bogotá, pero podrá establecer otros en ciudades del país o del exterior.

ARTÍCULO 2o. FUNCIONES. Son funciones del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores:

(...)

5. Manejar los recursos a su cargo en moneda nacional o extranjera de acuerdo con las necesidades del Ministerio de Relaciones Exteriores y del servicio exterior.

(...)”

El numeral 5.2.1 del artículo 6 del Decreto 869 de 2016 “Por medio del cual se modifica la estructura del Ministerio de Relaciones Exteriores y se dictan otras disposiciones” establece como parte de la estructura del Ministerio de Relaciones Exteriores, los Consulados de Colombia acreditados en el exterior.

El Decreto 747 del 24 de abril de 1996 “por el cual se reglamenta el recaudo del impuesto de timbre en el exterior, en los siguientes artículos establece:

“ARTICULO 2o. RESPONSABLES POR LA DECLARACION Y PAGO DEL IMPUESTO. El Ministerio de Relaciones Exteriores a través del Fondo Rotatorio, será el responsable de declarar y pagar ante las entidades autorizadas para recaudar, el impuesto de timbre causado en el exterior y recaudado por los agentes consulares y los agentes diplomáticos del Gobierno Colombiano cuando cumplan funciones consulares.

ARTICULO 3o. RECAUDO DEL IMPUESTO DE TIMBRE. De conformidad con el artículo 164 de la Ley 223 de 1995, el impuesto de timbre que se cause en el exterior será recaudado por los agentes consulares y los agentes diplomáticos del Gobierno Colombiano cuando cumplan funciones consulares, quienes deberán efectuar los

giros correspondientes dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento de cada mes, a la cuenta que para el efecto se destine por parte del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores.

(...)

ARTICULO 4o. PRESENTACION DE LA DECLARACION. El impuesto de timbre causado en el exterior deberá ser declarado en el formulario mensual de retenciones en la fuente fijado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, junto con las demás retenciones que el Fondo Rotatorio del Ministerio efectúe por conceptos diferentes al reglamentado en el presente Decreto. (...)” (Subrayados fuera de texto)

El Libro cuarto del Estatuto Tributario, por el cual se reglamenta el impuesto de timbre nacional, indica:

“ARTICULO 518. AGENTES DE RETENCIÓN. Deberán responder como agentes de retención, a más de los que señale el reglamento:

(...)

4. Los agentes diplomáticos del Gobierno Colombiano, por los documentos otorgados en el exterior.

PARAGRAFO. El impuesto de Timbre que se cause en el exterior será recaudado por los agentes consulares y su declaración y pago estará a cargo del Ministerio de Relaciones Exteriores en la forma como lo determine el reglamento, sin que se generen intereses moratorios. De la suma recaudada en el exterior por concepto del impuesto de Timbre se descontarán los costos de giro y transferencia.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en los numerales 4, 5 y 6 lo siguiente:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

13. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1 Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

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 es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 218 del 2020, indica:

“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), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2436- RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, así: “Representa el valor que recaudan los agentes de retención, de todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto cuando no deben hacerlo por expresa disposición legal.” Además, establece que se acredita, entre otros, por los valores retenidos por la entidad por los diferentes conceptos. (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, anexa a la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, en especial la Resolución 625 de 2018, indica en el numeral 3 lo siguiente:

“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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Es de precisar que las normas tributarias difieren de las normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, por lo tanto, para efectos contables, la entidad deberá atender la regulación contable pública vigente expedida por la CGN.

Bajo este entendido y teniendo en cuenta que los servidores públicos destacados en las agencias diplomáticas del Gobierno colombiano en el exterior, al ejecutar el cobro del impuesto de timbre, actúan a nombre del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, se da respuesta a su consulta en los siguientes términos:

De conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, la información financiera es útil para los usuarios cuando cumple con las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel.

La información financiera es relevante si es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos, y, por consiguiente, es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y, por otro lado, representa fielmente los hechos económicos si la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error.

Con el propósito de generar estados financieros con las características cualitativas de la información financiera, el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores debe definir la forma de organización y ejecución del proceso contable, atendiendo a las características de la organización administrativa y operativa, así como la capacidad tecnológica para procesar la información.

Por lo anterior, el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores debe establecer, entre otros, 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 que incluyan las operaciones de las misiones diplomáticas y oficinas consulares, aun cuando estas últimas no se encuentren habilitadas para realizar directamente los registros en el SIIF-Nación.

Ahora bien, en atención al principio de Devengo del Marco Conceptual, el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores deberá reconocer el pasivo por impuesto de timbre en el momento en el que se genera el descuento del impuesto de timbre por parte de los agentes consulares y diplomáticos del Gobierno colombiano, con independencia del momento en que se produce el giro del valor recaudado a la cuenta que para el efecto ha dispuesto el Fondo.

De igual manera, el reconocimiento sucederá cuando se cumpla con los criterios para el reconocimiento de un pasivo y una cuenta por pagar, esto es, que correspondan a obligaciones presentes para cuya cancelación la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o un potencial de servicio, y en el caso puntual de la norma de Cuentas por pagar, que son obligaciones originadas para la entidad en el desarrollo de sus actividades y por las cuales espera a futuro la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En consecuencia, el impuesto de timbre causado y recaudado por los agentes consulares al momento de la realización de los hechos gravados se debe registrar en la subcuenta 243698-Impuesto de timbre de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, para lo cual deberá efectuar la desagregación que se requiera, a fin de 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 las entidades.

CONCEPTO No. 20211100025821 DEL 14-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las cuotas a los organismos multilaterales por parte del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Doctor
CARLOS RODRÍGUEZ BOCANEGRA
Gerente General
Ministerio de Relaciones Exteriores
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010022192 el 03 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“(…) Durante el proceso de Auditoria Financiera del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores vigencia 2019, la Contraloría General de la República generó un hallazgo al Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones por no efectuar la causación de las cuotas debidas a organismo multilaterales y correspondientes a los años 2017 a 2020.

El Fondo Rotatorio realiza la causación de dichas cuotas en el momento en que surge la obligación presupuestal afectando las cuentas contables 2490- Otras cuentas por pagar con su correspondiente contrapartida 542409 – Subvenciones por programas con el sector no financiero bajo control extranjero.

Para el ente de control el registro contable se debe realizar en el momento en que surge el compromiso formal ante los organismos multilaterales independientemente de si existe apropiación presupuestal o no para atenderlos. En todo caso los recursos aprobados para tal fin sufren las limitaciones y rigideces presupuestales que impone la Dirección General del Presupuesto.

Estos compromisos con organismos multilaterales se adquieren en moneda extranjera dólar, euros y libras esterlinas; si el registro se debe realizar, acogiendo la observación de la Contraloría, con que TRM se realizaría dicha contabilización y si se debe ajustar periódicamente hasta la fecha de pago y cuando se realice dicho desembolso que atributo se debe aplicar en el SIIF NACION para que no quede doblemente contabilizada: Por la causación descrita en el párrafo segundo y cuando se reconozca y pague la mencionada cuota.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, sobre los principios de contabilidad Devengo y Esencia sobre la forma, establece:

“39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, sobre los pasivos, *ibidem*, indica:

“6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

81. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación 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)

Sobre el reconocimiento de gastos y costos, *ibidem*, menciona:

“86. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo pueda medirse con fiabilidad.”

La norma de Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco

Normativo para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“2.1. Transacciones en moneda extranjera

2. Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo valor se denomina o exige su liquidación en una moneda diferente al peso colombiano. Entre estas transacciones se incluyen aquellas en las que la entidad compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera y aquellas en las que presta o toma prestados fondos que se liquidan en una moneda extranjera.

2.1.1. Reconocimiento inicial

3. Toda transacción en moneda extranjera se reconocerá utilizando el peso colombiano. Para tal efecto, la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción se aplicará al valor en moneda extranjera. La tasa de cambio de contado es la tasa del valor actual de la moneda funcional en la fecha de la transacción. La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento como un elemento de los estados financieros.

2.1.2. Reconocimiento de las diferencias en cambio

4. Al final de cada periodo contable, las partidas monetarias en moneda extranjera se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo. Las partidas no monetarias en moneda extranjera que se midan en términos del costo se reexpresarán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción y las que se midan al valor de mercado o al costo de reposición se convertirán utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se mida ese valor.

5. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las diferencias en cambio que surjan al reexpresar partidas no monetarias medidas al valor de mercado o al costo de reposición, se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo como parte de la variación del valor que ha tenido la partida durante el periodo contable.” (Subrayado fuera del texto)

En el Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, sobre la corrección de errores, estipula:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos

estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Es necesario precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí. Por esta razón, una misma transacción u operación puede tener tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien.

La contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, toda vez que se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí. Así mismo, la contabilidad financiera permite conocer la situación financiera y el resultado del ejercicio de la entidad contable pública, mientras que la contabilidad presupuestal suministra información de flujos financieros en la vigencia, es decir, registro de caja en ingresos y un particular registro de causación en gastos, situación que lo convierte en un instrumento financiero diferente y, por lo tanto, los resultados arrojados no pueden ser similares.

En consecuencia, corresponde a la entidad definir en sus políticas contables operativas el esquema de conciliación de la información obtenida del sistema presupuestal y el contable, de tal forma que disponga de los elementos necesarios para explicar o identificar las diferencias que puedan presentarse en los resultados arrojados por estos sistemas de información financiera.

Por lo tanto, de conformidad al 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 o equivalente de efectivo que se derive de estos. Por tal razón, el reconocimiento de la cuota a los organismos multilaterales se hará cuando surja la obligación, esto es, cuando se tenga una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, que para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espere desprenderse de recursos que incorporen un potencial de servicio o beneficios económicos, siempre que el valor de la obligación pueda medirse con fiabilidad.

Así las cosas la entidad deberá evaluar el momento en el cual surge la obligación presente de origen legal con base en la información disponible, esto es, que cumpla las condiciones señaladas en el párrafo anterior con independencia del momento en el que surja la obligación presupuestal, y realizar su incorporación en la información financiera mediante el reconocimiento de un débito en la subcuenta 542409-Subvenciones por programas con el sector no financiero bajo control extranjero de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y un crédito en la subcuenta 240206-Subvenciones por programas con otros sectores de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

No obstante, aunque el hecho económico que da origen a la obligación se encuentre en moneda extranjera el gasto y la obligación se reconocerán utilizando el peso colombiano. Para lo cual, se utilizará la tasa de cambio a la fecha de transacción, es decir, la tasa de cambio de la fecha en que dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento como un elemento de los estados financieros.

Si al final de cada periodo contable las obligaciones en moneda extranjera reconocidas dentro de los estados financieros no han generado una afectación al flujo o equivalente de efectivo, la entidad reexpresará las partidas monetarias utilizando la tasa de cambio de la fecha del cierre del periodo. Por su parte, cuando exista afectación en el flujo o equivalente de efectivo, la entidad reexpresará las partidas de moneda extranjera a la fecha de realización de la transacción, esto es, utilizará la tasa de cambio de la fecha de pago de la obligación.

Las diferencias en cambio que surjan al liquidar o reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes a las utilizadas para su reconocimiento inicial se reconocerán como ingreso en la subcuenta 480847-Cuentas por pagar de la cuenta 4806-AJUSTES POR DIFERENCIA EN CAMBIO, o gasto en la subcuenta 580346-Cuentas por pagar de la cuenta 5803-AJUSTES POR DIFERENCIA EN CAMBIO.

Ahora bien, efectuando el tratamiento contable de las cuotas a los organismos multilaterales tal como se indica en los párrafos anteriores no dará lugar a una doble contabilización. Si esto llegará a ocurrir será por la existencia de errores en la aplicación de los lineamientos normativos, por errores aritméticos o por inadvertencia o mala interpretación de los hechos económicos. Por lo tanto, se deberá corregir mediante el incremento o disminución de la cuenta por pagar y un crédito o débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el error afectó el resultado de un periodo contable anterior, o ajustando el gasto o ingreso que concierne si el error se descubre en el mismo periodo contable.

De igual manera, si a la fecha no se han incorporado obligaciones de periodos contables anteriores que cumpla con los criterios de reconocimiento como pasivo por la no existencia de presupuesto para su pago, se deberá incorporar a la información financiera mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 240206-Subvenciones por programas con otros sectores de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Atendiendo lo estipulado en la norma, con posterioridad a la corrección del error, la entidad deberá evaluar su materialidad, de manera 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. 20211100061831 DEL 04-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Otros ingresos Gastos de Administración y Operación Otros gastos
	SUBTEMAS	Reversión de Intereses y Costas procesales en acuerdos de pago celebrados en desarrollo del Decreto 642 de 2020.

Doctora
FLOR ÁNGELA MARTÍNEZ PULIDO
Subdirectora Financiera (E.)
Unidad de Gestión Pensional y Protección Parafiscal - UGPP
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010040062 el 6 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

(...)
“Para ejecutar el procedimiento de pago a beneficiarios finales, previsto en el Capítulo II del Decreto 642 de 2020, durante el año 2020 La Unidad adelantó las gestiones de convocatoria general a la ciudadanía y particular a los beneficiarios finales y/o apoderados, para luego elaborar y suscribir los acuerdos de pago respectivos en que dichos beneficiarios finales aceptaban reducción de los intereses de mora a pagar o de las costas o agencias en derecho que estuvieren pendientes de pago. Lo anterior, previa aprobación, por parte del Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la UGPP, de los acuerdos de pago que aceptaban celebrar los beneficiarios finales. Durante el año 2021 estamos realizando el pago de dichas obligaciones con el mecanismo de deuda pública.

(...)
Por lo anterior, de manera atenta solicito su concepto respecto de cuál es la subcuenta o subcuentas para efectuar los registros contables correspondientes para reconocer los descuentos de Intereses o costas otorgados por los beneficiarios finales en los acuerdos de pago suscritos por concepto de sentencias en aplicación del Decreto 642 de 2020, acordes con el marco normativo contable actual establecido por la Contaduría General de la Nación como órgano rector en la materia.”

CONSIDERACIONES

El artículo 53 de la Ley 1955 de 2018, “Por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 pacto por Colombia, pacto por la equidad”, señala: “PAGO DE SENTENCIAS O CONCILIACIONES EN MORA. Durante la vigencia de la presente Ley, la Nación podrá reconocer como deuda pública las obligaciones de pago originadas en sentencias o conciliaciones debidamente ejecutoriadas y los intereses derivados de las mismas, que se encuentren en mora en su pago a la fecha de expedición de la presente Ley. Este reconocimiento operará exclusivamente para las entidades que hagan parte del Presupuesto General de la Nación y por una sola vez. En estos casos, dichas obligaciones de pago serán reconocidas y pagadas bien sea con cargo al servicio de deuda del Presupuesto General de la Nación o mediante la emisión de Títulos de Tesorería TES Clase B. (...)”

Por su parte, el Decreto 642 de 2020 “Por el cual se reglamenta el artículo 53 de la Ley 1955 de 2019-Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, en lo relacionado con las gestiones que deben adelantar las entidades que hagan parte del Presupuesto General de la Nación para el reconocimiento como deuda pública y pago de las sentencias o conciliaciones que se encuentren en mora”, en el artículo 4 señala: “Convocatoria a los Beneficiarios Finales. Dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a la entrada en vigencia del presente Decreto, cada Entidad Estatal contactará directamente mediante comunicación oficial a los Beneficiarios Finales y/o apoderados con el objeto de invitarlos a celebrar acuerdos de pago. (...)”

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 116 de 2017 y modificado con la Resolución 080 de 2021, en el numeral 2.6. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, dispone:

“c) (...)”

Si los intereses no se tuvieron en cuenta en la estimación de la provisión, se registrarán debitando la subcuenta 580447-Intereses de sentencias o la subcuenta 580453-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 246091- Intereses de sentencias o la subcuenta 246092-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Si las costas procesales no se tuvieron en cuenta en la estimación de la provisión o se originaron en procesos judiciales de cobro, se registrarán debitando la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES y acreditando la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La reversión de los descuentos de intereses o costas otorgados por los beneficiarios finales en los acuerdos de pago suscritos por sentencias en aplicación del Decreto 642 de 2020, afectará las cuentas en las cuales, de acuerdo con el Procedimiento para el reconocimiento de los procesos judiciales, la contabilidad debe presentar los conceptos a que hacen mención, de manera que para los intereses debitará la subcuenta

246091-Intereses de sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 580447-Intereses de sentencias, si el gasto se realizó en el mismo período o la subcuenta 480826- Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si corresponde a una afectación del gasto en períodos anteriores.

Respecto de las costas procesales, debitará la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES cuando la reversión se efectúa en el mismo período contable o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si corresponde a una afectación del gasto en períodos anteriores.

CONCEPTO No. 20211100067691 DEL 20-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la ejecución de contratos por prestación de servicios sin la recepción de factura o cuenta de cobro

Doctora
NOHORA AHIGSA MARTÍNEZ MARTÍNEZ
Contadora
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MINCIT)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100041042, el 12 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Contraloría General de la Republica – CGR, en auditoría realizada al Mincit a los estados financieros del año 2020, observaron el registro contable en las cuentas por pagar de las reservas presupuestales, pues Mincit reconoció todas las reservas presupuestales incluyendo las no inducidas indicadas en el Decreto 111 de 1996 ARTÍCULO 89. “(...) Al cierre de la vigencia fiscal cada órgano constituirá las reservas presupuestales con los compromisos que al 31 de diciembre no se hayan cumplido, siempre y cuando estén legalmente contraídos y desarrollen el objeto de la apropiación. Las reservas presupuestales sólo podrán utilizarse para cancelar los compromisos que les dieron origen (...)”. (Subrayado nuestro)

En el Mincit tres cuentas que corresponden a reserva presupuestal no inducidas están sustentadas en los Otrosíes a los contratos y justificada con CDPs y Registros Presupuestales de las respectivas reservas.

La CGR indica que:

“1. Las reservas presupuestales son compromisos legalmente contraídos que al cierre de la vigencia fiscal no se han atendido por no haberse completado las formalidades necesarias que hagan exigible el pago al terminarse el año, por lo tanto, no se pueden clasificar como Cuentas por Pagar.

2. De acuerdo con lo establecido Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, define que es un pasivo en su numeral 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros, específicamente el numeral 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; (...) (subrayado nuestro). En su numeral 6.2.2. hace referencia al 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 nuestro). En las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno hace referencia a las Cuentas por Pagar "(...) Reconocimiento 3.1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento (...)" (subrayado nuestro).

3. En el Catálogo General de cuentas para Entidades de Gobierno hace la descripción de una Cuenta 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". (subrayado nuestro)

Así mismo, lo establecido en el principio de Devengo "Los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo". (Subrayado nuestro).

4. En el Manual de Política Contable del MinCIT con respecto a la política Contable para Cuentas por Pagar establece: "Reconocimiento MINCIT reconocerá como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas 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. De acuerdo con lo descrito anteriormente, esta situación es originada debido a que el concepto de reserva: "es un compromiso, es un acuerdo irrevocable para intercambiar una cantidad especificada de cierto recurso a un precio determinado, en una fecha o fechas futuras prefijadas", y las Cuenta por Pagar son "obligaciones pendientes de pago debido a la materialización de un compromiso, las cuales deben ser reconocidas en el momento en que suceda su origen".

6. Una vez realizado el análisis de la respuesta dada por el MinCIT se ratifica lo observado, en cumplimiento del principio de Devengo establecido en el Marco Conceptual expedido por la CGN, los hechos económicos se deben de reconocer en el momento en que suceden, independientemente del instante en el cual se produce el flujo de efectivo y además el Ministerio no había recibido los beneficios asociados con los tres (3) contratos, que fueron constituidos como reservas presupuestales a 31 de diciembre de 2020. Por lo expuesto anterior, el saldo reflejado en las Cuentas por Pagar (24) están sobrestimadas en \$1.473.667.826,80 a 31 de diciembre de 2020, así como en la cuenta de gastos y por ende en el resultado del ejercicio, por el reconociendo de unas reservas presupuestales como unas Cuentas por Pagar en contabilidad."

Por lo expuesto y dado que la comisión auditora de la Contraloría observó el reconocimiento de las reservas presupuestales se pregunta:

1. Las reservas presupuestales no inducidas o cuentas por pagar que no se tienen el recibo a satisfacción y, por ende, no se tiene la factura, pero sí hay un compromiso presupuestal y cuyo soporte son los contratos ¿No se deben reconocer en la Contabilidad como una cuenta por pagar, tal cual lo indica la CGR al cierre de la vigencia, entendiendo que existe una obligación contractual de Mincit con el proveedor?

2. En el caso de reconocerse en cuentas de orden, ¿Cuál sería la subcuenta en la que se debe registrar?”

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con la normatividad de carácter presupuestal, el párrafo 89 del literal d) del Capítulo XI. De la ejecución del presupuesto del Estatuto Orgánico de Presupuesto, compilado en el Decreto 111 de 1996, señala lo siguiente:

“d) Del régimen de las apropiaciones y reservas

ARTÍCULO 89. Las apropiaciones incluidas en el Presupuesto General de la Nación son autorizaciones máximas de gasto que el Congreso aprueba para ser ejecutadas o comprometidas durante la vigencia fiscal respectiva.

(...)

Al cierre de la vigencia fiscal cada órgano constituirá las reservas presupuestales con los compromisos que al 31 de diciembre no se hayan cumplido, siempre y cuando estén legalmente contraídos y desarrollen el objeto de la apropiación. Las reservas presupuestales sólo podrán utilizarse para cancelar los compromisos que les dieron origen.

Igualmente, cada órgano constituirá al 31 de diciembre del año cuentas por pagar con las obligaciones correspondientes a los anticipos pactados en los contratos y a la entrega de bienes y servicios.

(...)”. (Subrayados fuera de texto)

En cuanto al Sistema de Contabilidad Presupuestal, el artículo 354 de la Constitución Política de 1991 le otorga al Contralor General de la República la competencia para regular lo relacionado con la contabilidad presupuestal de la Nación, al señalar que:

“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.

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

La Contraloría General de la República (CGR), en la Resolución Reglamentaria 007 de 2016, “Por la cual se reglamenta la rendición de información para la contabilidad presupuestal y del tesoro, la información presupuestal de los departamentos, distritos, municipios y territorios indígenas; el control y seguimiento al límite del gasto territorial; el régimen presupuestal del Sistema General de Regalías; el registro y refrendación de la deuda pública; la auditoría al balance de hacienda; las estadísticas fiscales del Estado y demás disposiciones sobre la materia”, dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 8°. INFORMACIÓN PRESUPUESTAL: Es la información sobre la programación y ejecución del presupuesto; la programación comprende en los ingresos y gastos, la programación inicial más modificaciones. La ejecución en los ingresos comprende el reconocimiento y el recaudo, y en los gastos la apropiación, el compromiso, la obligación y el pago. Las reservas presupuestales incluyen el compromiso, la obligación y el pago, y las cuentas por pagar la obligación y el pago.

(...)

4. LIBRO DE RESERVAS PRESUPUESTALES. En este libro deben registrarse los compromisos pendientes de obligar de la vigencia anterior por cada una de las apropiaciones, y que se constituyeron en reservas presupuestales al cierre del período fiscal, las obligaciones y pagos realizados con cargo a ellas en la vigencia siguiente y los saldos vigentes o fenecidos”. (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, en lo relacionado con la normatividad contable pública emitida por la CGN, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para las Entidades de Gobierno, dispuesto como anexo de la Resolución 533 de 2015 y actualizado por la Resolución 167 de 2020, define los principios de contabilidad pública de Esencia sobre forma y Devengo, así:

“39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”. (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, el Marco Conceptual define en su numeral 6.1.2 los pasivos en los siguientes términos:

“6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la

existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

63. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

64. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

65. Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación presente, sino que la obligación surge solo cuando se ha recibido el activo o la entidad realiza un acuerdo irrevocable para adquirir el activo.

66. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Es necesario precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, razón por la cual una misma transacción u operación puede tener un tratamiento diferencial entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien. Por lo tanto, la contabilidad financiera tiene un alcance diferente a la contabilidad presupuestal, las cuales se estructuran sobre bases comprensivas distintas, pero complementarias y conciliables entre sí.

Efectuada la anterior precisión, respecto al tratamiento contable de los compromisos presupuestales originados en actos administrativos o en contratos y convenios interadministrativos, cuando se expiden o suscriben, no constituyen pasivos a cargo de una entidad pública, por cuanto no se ha presentado el evento pasado del cual surge una obligación presente que, por ejemplo, en el caso de los contratos, se configura solamente a partir del momento en el cual el contratista cumple el objeto pactado en el acuerdo legal correspondiente.

Por su parte, las denominadas reservas presupuestales que se constituyen al cierre de la vigencia fiscal con los saldos de compromisos que al 31 de diciembre no se hayan cumplido o ejecutado, siempre y cuando estén legalmente contraídos y desarrollen el objeto de una apropiación presupuestal, representan un procedimiento o mecanismo de carácter financiero dispuesto por la Ley para garantizar el financiamiento de los actos administrativos y contratos que no alcanzaron la fase de la obligación en desarrollo del proceso de ejecución del presupuesto público.

Así las cosas, con independencia de las restricciones de carácter financiero y presupuestal, en cumplimiento de los principios de Devengo y Esencia sobre la forma, establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera 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, atendiendo a su esencia económica.

En ese sentido, las obligaciones o pasivos que proceden de prestación de servicios entregados por terceros en desarrollo de acuerdos legales se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) la entidad recibió los beneficios asociados con la transacción, es decir, consumió los beneficios económicos o el potencial de servicios suministrados por el tercero, y los costos o gastos que ellos representan afectan los resultados del periodo y se pueden medir con fiabilidad; y, b) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad.

Ahora bien, la inexistencia del soporte representado en cuenta de cobro o factura no implica la ausencia de la obligación de pagar las sumas adeudadas, razón por la cual, cuando se cumplan las condiciones mencionadas en el párrafo anterior, la entidad debe proceder con el reconocimiento contable de la ejecución del contrato, independientemente del reconocimiento de orden presupuestal.

Así las cosas, al final del periodo contable, en la información financiera se verá reflejado el reconocimiento de las obligaciones junto con el respectivo activo, gasto o costo en la proporción de ejecución del contrato de prestación de servicios, mientras que, los saldos pendientes por ejecutar por razones técnicas, ambientales y sociales constituidos en reservas presupuestales al cierre del periodo no son objeto de reconocimiento contable.

CONCEPTO No. 20211100069011 DEL 27-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los descuentos de intereses de mora o de costas pendientes de pago a los beneficiarios finales, en los acuerdos de pago suscritos por concepto de sentencias en aplicación del Decreto 642 de 2020.

Doctora

FLOR ÁNGELA MARTÍNEZ PULIDO

Subdirectora Financiera (E.)

Unidad de Gestión Pensional y Protección Parafiscal (UGPP)

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010041092 el 12 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el artículo 53 de la Ley 1955 de 2019 – Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, autorizó el reconocimiento como deuda pública, de las obligaciones de pago originadas en providencias ejecutoriadas y en firme que se encontraran en mora al 25 de mayo de 2019, fecha de expedición de la Ley.

Mediante el Decreto 642 de 2020, se reglamentó dicho artículo 53 de la Ley 1955 de 2019, para lo cual se dispuso un procedimiento que deben adelantar las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, con el fin de realizar el pago de las mencionadas obligaciones.

Para ejecutar el procedimiento de pago a beneficiarios finales, previsto en el Capítulo II del Decreto 642 de 2020, durante el año 2020 La Unidad adelantó las gestiones de convocatoria general a la ciudadanía y particular a los beneficiarios finales y/o apoderados, para luego elaborar y suscribir los acuerdos de pago respectivos en que dichos beneficiarios finales aceptaban reducción de los intereses de mora a pagar o de las costas o agencias en derecho que estuvieren pendientes de pago. Lo anterior, previa aprobación, por parte del Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la UGPP, de los acuerdos de pago que aceptaban celebrar los beneficiarios finales. Durante el año 2021 estamos realizando el pago de dichas obligaciones con el mecanismo de deuda pública.

Conforme lo anterior, se hace necesario reconocer contablemente el descuento de los intereses o costas otorgado por el beneficiario final para ajustar la obligación inicialmente reconocida. Revisado en detalle el Catálogo General de Cuentas vigente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno consideramos que el tratamiento contable sería:

Debitar la subcuenta 246002 – Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditar la subcuenta 480826 – Recuperaciones, de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS (si la causación inicial de la obligación fue realizada en un periodo contable anterior) o revertir parte del gasto causado de la subcuenta 511166 - Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES o de la subcuenta 580447 - Intereses de sentencias, de la cuenta 5804- FINANCIEROS, según corresponda (si la causación inicial de la obligación fue realizada en el periodo contable actual1).

Por lo anterior, de manera atenta solicito su concepto, respecto de cuál es la subcuenta o subcuentas para efectuar los registros contables correspondientes para reconocer los descuentos de Intereses o costas otorgados por los beneficiarios finales en los acuerdos de pago suscritos por concepto de sentencias en aplicación del Decreto 642 de 2020, acordes con el marco normativo contable actual establecido por la Contaduría General de la Nación como órgano rector en la materia.

CONSIDERACIONES

La Ley 1955 de 2019, por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 “Pacto por Colombia, pacto por la equidad”, indica en su artículo 53:

“ARTÍCULO 53º. PAGO DE SENTENCIAS O CONCILIACIONES EN MORA. Durante la vigencia de la presente Ley, la Nación podrá reconocer como deuda pública las obligaciones de pago originadas en sentencias o conciliaciones debidamente ejecutoriadas y los intereses derivados de las mismas, que se encuentren en mora en su pago a la fecha de expedición de la presente Ley. Este reconocimiento operará exclusivamente para las entidades que hagan parte del Presupuesto General de la Nación y por una sola vez. En estos casos, dichas obligaciones de pago serán reconocidas y pagadas bien sea con cargo al servicio de deuda del Presupuesto General de la Nación o mediante la emisión de Títulos de Tesorería TES Clase B.

(...) En todo caso, las entidades de las que trata el inciso primero de este artículo deberán tener en cuenta:

(...) 3. Podrán celebrar acuerdos de pago o conciliaciones extrajudiciales con los beneficiarios finales, respecto de los montos adeudados.” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el Decreto 642 de 2020, por el cual se reglamenta el artículo 53 de la Ley 1955 de 2019 -Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022-, en lo relacionado con las gestiones que deben adelantar las entidades que hagan parte del Presupuesto General de la Nación para el reconocimiento como deuda pública y pago de las sentencias o conciliaciones que se encuentren en mora, señala en su artículo 4 que “cada Entidad Estatal contactará directamente mediante comunicación oficial a los Beneficiarios Finales y/o apoderados con el objeto de invitarlos a celebrar acuerdos de pago.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el título 3. Cuentas por pagar, del Capítulo II. Pasivos, establece lo siguiente:

“3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

3.5. Baja en cuentas

Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

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.

Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece que la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, “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” y se debita, entre otras cosas con “el valor de los pagos que se efectúen a favor del demandante o beneficiario”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Ley 1955 de 2019, indica que, durante su vigencia, la Nación podrá reconocer como deuda pública las obligaciones de pago originadas en sentencias o conciliaciones debidamente ejecutoriadas y los intereses derivados de las mismas, que se encuentren en mora en su pago a la fecha de expedición dicha Ley, para lo cual, entre otras cosas, las entidades pueden llevar a cabo acuerdos de pago o conciliaciones extrajudiciales con los beneficiarios finales, respecto de los montos adeudados.

Por su parte, la norma de cuentas por pagar contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno indica que estas se dejan de reconocer cuando se extinguen las obligaciones que las originaron, es decir, cuando se pagan, expiran, el acreedor renuncia a ellas o se transfieren a un tercero. Puede suceder que el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja y la contraprestación pagada sea diferente, lo cual da lugar a un ingreso o un gasto en el resultado del periodo.

Para este caso en particular, como lo indica en su consulta, U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP), celebró los acuerdos de pago correspondientes con los beneficiarios finales, quienes aceptaron la reducción de los intereses de mora a pagar o de las costas o agencias en derecho que estuvieren pendientes de pago.

Teniendo en cuenta que el beneficiario final renuncia a los intereses de mora o a las costas, el pago realizado resulta menor al valor en libros de la cuenta por pagar. Si la cuenta por pagar se reconoció en periodos

anteriores, esta diferencia corresponde a un ingreso en el resultado del periodo, por lo cual se afecta la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS; si la cuenta por pagar se reconoció en el periodo actual, esta diferencia se registra como una reversión de la subcuenta correspondiente del grupo de GASTOS reconocido originalmente.

Cuando la UGPP realiza el desembolso a los beneficiarios finales debe reconocer en su contabilidad un débito en las subcuentas 246002-Sentencias y 246095-Intereses de sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, donde originalmente debe estar registradas las obligaciones, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20211100096431 DEL 29-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Retención en la fuente pagada por el vendedor de un predio.

Doctor
JEFFERSON VERA MUÑOZ
Área Financiera y Contable
Región Administrativa y de Planificación RAP Pacífico
Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010056112 el 13 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Actualmente somos ejecutores mas no beneficiarios del sistema general de regalías y a través de nosotros se paga los impuestos, de dicho proyecto se compró un predio y como dice la norma se pagó por anticipada una retención en fuente para realizar la debidas escrituras ante notaria, esté pago por adelantado de retención en la fuente no lo realizó el comprador (Rap-pacifico) sino el vendedor del predio (Fundación Colombia SI), adicionalmente lo pago directamente a la Dian, con un formulario 490 en forma litográfica, a nombre del comprador.

Con lo anterior mencionado, se eleva una consulta para conocer cual sería el tratamiento contable para registrar la salida de dinero del banco al nombre del tercero correcto, teniendo en cuenta que nosotros no tenemos sustento ni registro económico a nombre de la entidad Dian del pago realizado, porque fue el vendedor del predio quien realizo el pago anticipado directamente a la Dian. En este orden de ideas debemos justificar dicho recaudo y mediante la presentación de la obligación tributaria en formulario 350 (Retención en fuente del periodo 9), cruzar el pago que se encuentra como un excedente de retención en fuente; pero no podemos realizar un pago doble por solo justificar correctamente la salida para el pago de dicha obligación tributaria desde nuestra entidad bancaria, por esta razón solicitamos muy amablemente de su asesoría, saber cómo proceder correctamente en nuestros registros contable ante la inconsistencia del vendedor del predio, al realizar el pago directamente a la Dian y no por medio del sistema general de regalías.”

Mediante correo electrónico recibido el día 05 de noviembre del 2021, el doctor Jefferson Vera Muñoz aclara que la Región Administrativa y de Planificación RAP Pacífico actúa como agente de retención, y que la subcuenta donde mantienen el registro de la retención girada por el Sistema General de Regalías es la 243608-Compras de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Posteriormente, en llamada telefónica el consultante manifiesta que la retención en la fuente pagada por el vendedor a nombre del comprador, fue declarada en el formulario de Impuesto de Renta que presentó la Región Administrativa y de Planificación RAP Pacífico.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA y 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, lo siguiente:

“40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

66. La cancelación de una obligación presente implica que la entidad entrega unos recursos que llevan incorporados un potencial de servicio o beneficios económicos. La extinción de una obligación presente puede llevarse a cabo de varias maneras, entre otras, a través del pago en efectivo, la transferencia o traslado de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra y la prescripción de la obligación de acuerdo con la normativa sobre la materia.” (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 anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 218 del 2020, indica en la norma de Cuentas por pagar lo siguiente:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la 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 las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Las entidades de gobierno deben atender los principios de contabilidad pública contenidos en el Marco Conceptual, entre los que se destaca, el principio de esencia sobre forma, donde las transacciones y otros hechos económicos se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

Así las cosas, en relación con la retención en la fuente, cuyo valor fue girado por el Sistema General de Regalías a la RAP Pacífico para el cumplimiento de la obligación de declarar y pagar ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN); y que por equivocación fue asumida por el vendedor, quién la pagó a nombre del comprador, a este último le corresponde cancelar el pasivo previamente reconocido, mediante un débito a la subcuenta 243608-Compras de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, y registrar una obligación para con el vendedor del predio, mediante un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando se efectuó el pago al vendedor, la RAP Pacífico debe debitar la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20211100098601 DEL 02-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los gastos por mantenimiento y conservación asociados a los activos entregados en concesión.

Doctora

NELCY JENITH MALDONADO BALLEEN

Coordinadora Grupo Interno de Trabajo GIT- Administrativo y Financiero

Agencia Nacional de Infraestructura (ANI)

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender la solicitud de aclaración, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010056122 el 13 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) el concepto CGN No. 20182000076681 del 28-12-2018, concluyó:

“las inversiones realizadas por el concesionario por concepto de dragado que busquen la construcción, el mejoramiento o rehabilitación de los accesos a terminales portuarios se deben reconocer como activo en la clasificación de bienes de uso público. Por su parte, aquellas inversiones en dragado tendientes a mantener o conservar la capacidad normal de uso de los activos en concesión, más que aumentar su vida útil, ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios o reducir significativamente los costos, se deben reconocer como gasto”. (Subrayado fuera de texto.)

Para el caso de las concesiones del modo de transporte portuario, la retribución al concesionario corresponde al modelo de derecho al operador, tal como se indicó en el radicado ANI No. 2018550002343-2 del 29 de mayo de 2018, el cual, forma parte de los antecedentes del concepto mencionado.

Respecto al tratamiento contable que debe realizar la Agencia, para el reconocimiento de los gastos por concepto de mantenimiento y conservación de la capacidad normal de uso que no amplían la vida útil de los activos asociados a los acuerdos de concesión, se solicita conceptuar frente a los siguientes interrogantes:

1. ¿Se deben reconocer gastos por el mantenimiento y conservación de los activos asociados a los acuerdos de concesión, en la Agencia, teniendo en cuenta que no existen una cuenta por pagar asociada e igualmente no se cuenta con un ingreso asociado y, que para el caso portuario se trata de un modelo de pasivo de cesión de derechos de explotación?

2. Si estos gastos deben ser reconocidos por la Agencia ¿Cuál es el tratamiento contable que la ANI debe aplicar?”

CONSIDERACIONES

En el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 con la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 167 de 2020, define el principio de contabilidad pública Devengo 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 el hecho económico incide en los resultados del periodo”.

Con respecto a los pasivos y gastos, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, establece:

“6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

6.1.5. Gastos

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes”. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, en lo relacionado con las concesiones, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en su numeral 1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión, señala lo siguiente:

“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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

La ANI reconocerá gastos relacionados con la operación y mantenimiento de los activos en concesión, en la proporción que tenga de la obligación, afectando las cuentas por pagar, cuando así se haya pactado en el acuerdo de concesión. Por lo tanto, si en el contrato de concesión no se estableció una obligación por parte de la ANI de pagar al concesionario los desembolsos que este realice por concepto de mantenimiento o conservación de los activos asociados a los acuerdos de concesión, la ANI no reconocerá gastos y cuentas por pagar.

Sin embargo, si la ANI se comprometió contractualmente a pagar los desembolsos que el concesionario realice por concepto de mantenimiento o conservación de los activos asociados a los acuerdos de concesión, la ANI reconocerá el gasto y la cuenta por pagar cuando surja la obligación presente, de acuerdo con el principio de Devengo, registrando un débito en la subcuenta 511115-Mantenimiento o 511116-Reparaciones, según corresponda, de la cuenta 5111-GENERALES y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20211100113191 DEL 23-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los procesos judiciales o arbitrales impetrados en contra de la entidad sobre obligaciones existentes reconocidas en sus estados financieros

Doctora

MARCELA GUEVARA OSPINA

Encargado Funcional – Dirección Ejecutiva

Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena (Cormagdalena)

Barrancabermeja, Santander

Con el propósito de atender la solicitud de aclaración, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010061722 el 12 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Al cierre de la vigencia fiscal 2017 y en virtud de acta de liquidación del contrato de APP No. 001-2014, suscrita entre Navelena S.A.S. y Cormagdalena, el 12 de octubre de 2017; se reconoció en el pasivo de los estados financieros de la entidad, una cuenta por pagar a favor del tercero Navelena S.A.S. por valor de \$ 10.100.994.423,15; durante las vigencias siguientes se reconocieron intereses a dicha suma, de tal forma, que a 31 de Diciembre del 2020 la misma ascendía a la suma de \$11.367.742.451,39, sin presentar ningún abono.

Al cierre de la vigencia fiscal 2020, los apoderados judiciales de la entidad reportaron a la Oficina asesora jurídica y esta a su vez al área contable la existencia de un proceso judicial, registrado en el aplicativo Ekogui con el No 2003318 calificado con probabilidad de pérdida baja o “posible”, y cuya parte accionante es el tercero Navelena S.A.S En Liquidación & otros; dicho proceso se incorporó en la información financiera, como cuenta de orden (pasivo contingente) y se consignó como nota en los estados financieros por la suma de \$42,987,053,760, en razón a la calificación del riesgo remitida por el apoderado judicial y atendiendo a lo establecido en la política contable, en el marco normativo para entidades de gobierno, en el procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, que indica: “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”

Para la vigencia 2021 mediante CI-OAJ-202101001376 la jefe de la Oficina Asesora Jurídica de la entidad informa a la Secretaría general-contabilidad que:

“1. En la actualidad, el proceso arbitral No. 15742 (NAVELENA S.A.S. & otros vs CORMAGDALENA) se encuentra en curso y en período probatorio.

2. De acuerdo con las pretensiones y el juramento estimatorio contenido en el escritorio de reforma de la demanda, NAVELENA S.A.S. discrimina y cuantifica el valor de sus indemnizaciones así”: (Sic) Relaciona los diferentes valores que integran las pretensiones del demandante, dentro de las que se encuentra la suma adeudada por concepto de los valores reconocidos a su favor en el acta de liquidación.

Se incorporó como cuenta de orden (pasivo contingente) y se consignó como nota en los estados financieros la suma de \$42.987.053.760.

(...)

De conformidad con el literal i del artículo 4 de la Ley 29 de 1996 y con el fin de darle cumplimiento adecuado a la normatividad contable y financiera aplicable a las entidades de gobierno, elevamos los siguientes interrogantes:

1. ¿Procede continuar con el reconocimiento de la cuenta por pagar constituida en la vigencia 2017 a favor del tercero en virtud del acta de liquidación, aun cuando la suma reconocida en dicha acta hace parte de las pretensiones de la demanda del proceso judicial en curso?

O si por el contrario ¿Debe la entidad dejar de reconocer dicha cuenta y proceder a su baja, de tal forma que solo se continúe reconociendo, el pasivo contingente reconocido a favor del tercero en virtud del proceso judicial?

2. Si como resultado de la calificación de riesgo efectuada por el apoderado del pleito judicial, se concluye que la probabilidad de pérdida del proceso es «remota», ¿Deberían dejar de revelarse en los estados financieros los valores reconocidos en la liquidación bilateral del contrato, teniendo en cuenta que el Anexo Técnico de la Resolución No. 425 de 2015 establece que «en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su relación como pasivo contingente»?

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 167 de 2020 y 211 de 2021, define el principio de contabilidad pública Devengo 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 el hecho económico incide en los resultados del periodo”.

Adicionalmente, sobre la definición de los pasivos establece:

“66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes

y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

3.5. Baja en cuentas

5. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja en cuentas y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

(...)

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 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 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 de origen legal, como resultado de un suceso pasado; b) probablemente, debe desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio para cancelar la obligación; y c) puede hacerse una estimación fiable del valor de la obligación.

3. En algunos casos excepcionales no es claro si existe una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considerará que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo contable, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

(...)

2. 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 se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo y del gasto en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.”

El Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante Resolución 116 de 2017 y modificado por la Resolución 080 de 2021, establece:

“2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

(...)

Para las obligaciones reconocidas por la entidad sobre las cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la norma del pasivo que corresponda.

(...)

2.6. Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial

(...)

Si los intereses no se tuvieron en cuenta en la estimación de la provisión, se registrarán debitando la subcuenta 580447-Intereses de sentencias o la subcuenta 580453-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 246091-Intereses de sentencias o la subcuenta 246092-Intereses de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Si las costas procesales no se tuvieron en cuenta en la estimación de la provisión o se originaron en procesos judiciales de cobro, se registrarán debitando la subcuenta 511166-Costas procesales de la cuenta 5111-GENERALES y acreditando la subcuenta 246002-Sentencias o la subcuenta 246003- Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se reconocen como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento; y habrá lugar a realizar su baja en cuentas 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.

Cuando sobre una cuenta por pagar reconocida por la entidad como pasivo en su información financiera se inicia un proceso judicial o arbitral no procede su baja en cuentas, por cuanto no se ha extinguido la obligación que la originó. Por lo tanto, la cuenta por pagar se mantendrá reconocida en la información financiera hasta que por medio del proceso judicial o arbitral se declare su nulidad o se realice el pago de esta.

Así las cosas, los hechos económicos que se deriven del proceso judicial o arbitral se deberán reconocer de forma independiente a la cuenta por pagar dentro de la información financiera. Por lo cual, la entidad deberá evaluar la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos respecto a las pretensiones diferentes a la cuenta por pagar reconocida, y si fruto de dicha evaluación se da lugar al reconocimiento de una obligación posible o probable, la medición de dicha obligación no incluirá el valor de la cuenta por pagar referida.

Así las cosas, una provisión o un pasivo contingente por un proceso judicial o arbitral en curso no reemplazará el reconocimiento de una obligación que haya cumplido todos los requisitos para su reconocimiento como cuenta por pagar.

CONCEPTO No. 20211100113691 DEL 27-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Depuración contable de los valores registrados en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar.

Doctora
ANGELA PATRICIA GONZÁLEZ GÓMEZ
Profesional De Seguridad Profesional
Agencia Logística de las Fuerzas Militares
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100062062 el 16 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia Logística de las Fuerzas Militares se encuentra en proceso de depuración contable y ha evidenciado que tiene unos saldos pendientes en la cuenta 240720 por 3 mil millones que datan desde el año 2012.

La pregunta consiste en el tratamiento contable que se debe realizar a estos saldos pendientes por depurar teniendo en cuenta que estos saldos no son identificables y no están (Sic) mostrando la realidad económica (Sic) de la Entidad.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 218 de 2020, establece en el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de Errores, lo siguiente:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba

disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, los numerales 3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información y 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, expresan:

“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.

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:

(...)

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)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, así: “(...) 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

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En relación con los recaudos no identificados que la entidad ha registrado de manera transitoria en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, el procedimiento contable a aplicar cuando agotadas las gestiones para identificar el tercero, la entidad deba retirarlos de su situación financiera, corresponde a un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, con crédito a la subcuenta 480827-Aprovechamientos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Es importante señalar que, la entidad debe efectuar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

Si con posterioridad al reconocimiento del ingreso antes señalado se identifica el tercero, le corresponde a la entidad realizar el ajuste respectivo, para esto, debe atender una de las dos siguientes alternativas:

- Debitar la subcuenta 480827-Aprovechamientos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el tercero se identifica en el mismo periodo contable de reconociendo del ingreso, y acreditar la subcuenta y cuenta del activo o pasivo afectado.
- Debitar la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el tercero se identifica en un periodo posterior al reconocimiento del ingreso, y acreditar la subcuenta y cuenta del activo o pasivo afectado.

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.

Ahora bien, si en la identificación del tercero se establece que se incurrió en una omisión o existió una malinterpretación de la información, se configura un error, que debe corregirse mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta y cuenta del activo o pasivo afectado. Lo anterior, en atención al numeral 4.3. Corrección de errores, de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

La entidad debe evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, debe efectuarse 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 dichos 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. En caso de errores de periodos anteriores que sean inateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

De otra parte, el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible de la Resolución 193 de 2016, señala que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica, deben 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.

Por su parte, el numeral 3.2.2. de la misma resolución, indica como herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera, 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.

El Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la herramienta escogida por la entidad, debe garantizar no solo lo establecido en el numeral 3.2.2, sino también lo indicado en el numeral 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de la información, el cual establece 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.

En este sentido, es responsabilidad de la administración de la entidad representar fielmente los hechos económicos dentro de la información financiera para que esta sea útil a sus diferentes usuarios, por lo cual, de forma permanente se deberá realizar análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas y adelantar las gestiones administrativas que se requieran para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, con el fin de que no se presenten situaciones tal como la existencia de valores que no representan ninguna obligación para la entidad.

CONCEPTO No. 20211100113731 DEL 27-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Otros Ingresos Gastos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Reversión transferencias de regalías reconocidas en períodos anteriores.

Doctora
FLOR ZULIAN SALAMANCA DÍAZ
Subdirectora Financiera
Departamento Nacional de Planeación
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010062532 el 18 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“El Departamento Nacional de Planeación asignó recursos mediante Resoluciones 0496 de febrero 25 de 2019, 0759 del 22 de marzo de 2019, y 1048 del 29 de abril de 2019, para el fortalecimiento de las secretarías de planeación municipales o quien haga sus veces y de las secretarías técnicas de los Órganos Colegiados de Administración y decisión departamentales y de las corporaciones autónomas regionales para la vigencia 2019-2020.

*Esta asignación originó un reconocimiento en los Estados Financieros del año 2019 afectando las siguientes cuentas:
542314001: Fortalecimiento de secretarías técnicas.
240315001: Otras transferencias.*

Con la expedición de la Ley 2056 de 2020, se derogó el artículo 11 incluido su parágrafo, así como el parágrafo 2 del artículo 34 de la Ley 1530 de 2012 por el cual el Departamento Nacional de Planeación asignaba recursos del rubro de funcionamiento para el apoyo a las secretarías técnicas de OCAD municipales.

De acuerdo con lo anterior, los recursos asignados por el Departamento Nacional de Planeación y apropiados por las secretarías de planeación municipales o quien haga sus veces, así como de las Secretarías Técnicas de los Órganos Colegiados de Administración y decisión departamentales y de las corporaciones autónomas regionales, que no comprometieron las apropiaciones durante el bienio 2019-2020, tendrán que ser ajustados tanto en la contabilidad del Departamento Nacional de Planeación, así como los Municipios harán lo propio, ajustes que estarán soportados en la LEY 2056 de 2020, el Decreto Reglamentario 1821 de 2020 y el Decreto de cierre presupuestal 317 de marzo de 2021.

Por los motivos expuestos, el DNP está en la obligatoriedad de revertir más de 20 mil millones de pesos que se encuentran contabilizadas en la cuenta 2401315001- Otras transferencias -, donde en su momento se afectó cuenta del gasto con su correspondiente incidencia en las utilidades del bienio 2019-2020, motivo por el cual acudimos a ustedes con el fin de solicitar orientación en el sentido de si determinar la opción en la utilización de la cuenta contable - 310901002 - Corrección de errores de un periodo contable anterior - o si es procedente la utilización de una cuenta de ingresos como la 480220012- Transferencias por pagar - sistema general de regalías.”

CONSIDERACIONES

La ley 2056 de 2020, por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías, señala, “Artículo 211. Vigencia y derogatorias. La presente Ley rige a partir del 1 de enero de 2021 y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias, (...)”

El Marco Conceptual del Marco Normativo para las entidades de Gobierno define los elementos de los estados financieros indicando en el numeral 6.1.2. Pasivos:

“61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.”

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo. (Subrayado fuera de texto)

(...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

81. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación 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.

82. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.”

CONCLUSIONES

La entidad reconocerá un pasivo cuando con base en la información disponible tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de beneficios económicos. En el caso en que se presenten dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad evalúa la probabilidad de tener o no la obligación, si es mayor la probabilidad de no tenerla, no se reconoce el pasivo.

Ahora, cuando se establece que existe la probabilidad de no efectuar desembolsos por el pasivo anteriormente reconocido, como en el caso planteado, en donde existe un cambio en la normatividad que originó el reconocimiento del mismo y la modificación se presenta a partir de la presente vigencia 2021, no podría configurarse la corrección de un error, por lo que para reversar el pasivo la entidad debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 542314-Fortalecimiento de secretarías técnicas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS si el reconocimiento se realizó en el mismo período o afectará el ingreso en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se registró en períodos contables anteriores.

CONCEPTO No. 20211120114271 DEL 30-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de la Retención Tributaria Chilena

Doctora
CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP)
Bogotá D.C.

Por medio del presente concepto, damos alcance a su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010055702 el 12 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

Mediante correo electrónico enviado el día 27 de diciembre de 2021, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita aclaración al concepto emitido:

“Los siguientes son los registros contables que se han realizado para esta operación

Registro contable de reconocimiento de la operación:

Código	Descripción	Debe	Haber
1.3.84.16.001	Enajenación de activos	14.236.814.025.000,00	
1.2.27.04.001	Inversiones Sociedades de Economía Mixta		7.169.127.486.833,20
1.3.84.14.001	Dividendos y Participaciones por Cobrar		371.011.373.491,50
3.1.48.02.002	Inversiones en sociedades de economía mixta pérdidas		43.567.694.096,70
5.1.20.90,001	Otros Impuestos, Contribuciones y Tasas	610.867.014.829,18	
2.4.40.27.001	Impuestos, contribuciones y tasas en el exterior		610.867.014.829,18
4.8.08.32.001	Ganancia por baja en cuenta de inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.		6.653.107.470.578,60
Sumas Iguales		14.847.681.039.829,20	14.847.681.039.829,20

Registro contable del pago realizado por ECOPETROL:

<i>Código</i>	<i>Descripción</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5.7.20.80	Operaciones de Enlace	13.625.947.010.170,80	
2.4.40.27.001	Impuestos, contribuciones y tasas en el exterior	610.867.014.829,18	
1.3.84.16.001	Enajenación de activos		14.236.814.025.000,00
	Sumas iguales	14.236.814.025.000,00	14.236.814.025.000,00

Al realizar el ajuste contable a la utilidad neta de la operación de la venta de las acciones, según lo indicado por la Contaduría, no tenemos claridad acerca de la contrapartida que se debe afectar y se observa que la misma operación tiene doble efecto en el Estado de Resultados del Ministerio, el primero con la afectación del reconocimiento del Gasto en la cuenta 5.1.20.90 Otros Impuestos, contribuciones y tasas por los \$610.867.014.829.18 y el segundo en la disminución por el mismo valor en la cuenta 4.8.08.32 – Ganancia por baja en cuenta de inversiones en controladas:

<i>Ajuste contable</i>			
<i>Código</i>	<i>Descripción</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4.8.08.32.001	Ganancia por baja en cuenta de inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos.	610.867.014.829,18	
?	?		610.867.014.829,18"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala en el numeral 6.1.4. Ingresos, lo siguiente:

“6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. (...)”

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 218 del 2020, establece en el numeral 3.1. Reconocimiento de la norma de Cuentas por pagar lo siguiente:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la 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.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las siguientes cuentas contables, así:

2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, así: “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.”

En lo referente a la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, el CGC la describe así: “Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Analizada la información suministrada nos permitimos señalar el procedimiento contable que el MHCP realizaría por la venta de las acciones de ISA:

1. Reconocimiento de la Retención Tributaria Chilena

Teniendo en cuenta que la Retención Tributaria Chilena la asume el MHCP, este debe debitar la subcuenta 512029-Impuestos, contribuciones y tasas en el exterior de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, y acreditar la subcuenta 244027-Impuestos, contribuciones y tasas en el exterior de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, la cual se cancela contra la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, que se indica en el punto 2.

2. Reconocimiento de la operación de venta

El MHCP debitará la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor de la venta y acreditará las subcuentas: (i) 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el valor de la Retención Tributaria Chilena cancelada; (ii) 122704-Sociedades de economía mixta de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL; (iii) 138414-Dividendos y participaciones por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR; (iv) 314802-Inversiones en sociedades de economía mixta de la cuenta 3148-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADAS; y (v) 480832-Ganancia por baja en cuentas de inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por la diferencia que surja de restarle a los débitos, los respectivos créditos.

Lo anterior significa que, por el hecho de efectuar los registros contables de los párrafos anteriores, la subcuenta 480832-Ganancia por baja en cuentas de inversiones en controladas, asociadas o negocios

conjuntos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, se verá afectada con el valor del impuesto cancelado por la operación de venta.

Con el giro de los recursos efectuado por Ecopetrol, el MHCP debe cancelar la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, afectando la respectiva cuenta por la operación de enlace.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100000991 del 27-01-2021
 20211100002101 del 11-02-2021
 20211100003371 del 24-02-2021
 20211100012711 del 23-03-2021
 20211100013821 del 07-04-2021
 20211100018851 del 19-04-2021
 20211100021951 del 29-04-2021
 20211100027051 del 19-05-2021
 20211100033281 del 02-06-2021
 20211100047631 del 21-06-2021
 20211100050881 del 24-06-2021
 20211100050911 del 24-06-2021
 20211100051321 del 25-06-2021
 20211100059621 del 18-07-2021
 20211120059631 del 18-07-2021
 20211120066861 del 18-07-2021
 20211120068801 del 26-07-2021
 20211100060811 del 28-07-2021
 20211100060831 del 28-07-2021
 20211100061781 del 04-08-2021
 20211100068751 del 26-08-2021
 20211100070361 del 08-09-2021
 20211100070371 del 08-09-2021
 20211100084201 del 13-10-2021
 20211100086191 del 20-10-2021
 20211100086381 del 21-10-2021
 20211100087091 del 26-10-2021
 20211100088661 del 04-11-2021
 20211100091331 del 12-11-2021
 20211100093481 del 23-11-2021
 20211100098721 del 02-12-2021
 20211100102631 del 09-12-2021
 20211100102651 del 09-12-2021
 20211100109901 del 15-12-2021
 20211100109911 del 15-12-2021
 20211100113851 del 28-12-2021

20211100114071 del 29-12-2021
20211100114081 del 29-12-2021
20211120104681 del 13-12-2021
20211120112521 del 20-12-2021

1.13 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

CONCEPTO No. 20211100016401 DEL 15-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Información relacionada con el cálculo actuarial de pensiones actuales, pensiones futuras y cuotas parte de pensiones disponible en Pasivocol para las entidades territoriales

Doctora
ANDREA MILENA LEGUIZAMÓN JIMÉNEZ
Profesional externa DDPP
Gobernación de Boyacá
Tunja - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°20211400017992, el día 9 de marzo de 2021, *mediante la cual solicita aclaración al procedimiento para el registro del cálculo actuarial de pensiones actuales y de pensiones futuras.*

De otra parte, en respuesta al radicado S-2020-003541-HACDPP Solicitud Orientación Establecimiento Valor Pensiones Actuales y Futuras - Departamento De Boyacá, la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social en comunicación 2-2021-010369 de 2 de marzo de 2021, dirigida al Doctor Oscar Argelio Cely Ávila - Dirección Departamental de Pasivos Pensionales de la Gobernación de Boyacá, señaló sobre el asunto lo siguiente:

“(...) Acorde a lo anterior y partiendo de que el cálculo actuarial es el valor presente de una obligación futura, el Proyecto Pasivocol realiza la estimación del pasivo utilizando notas técnicas basadas en formulas actuariales para calcular dos (2) tipos de pasivos a saber:

1. Por Reserva y
2. Por Bono

Para los grupos actuariales de Activos y Retirados, se calcula Bono Pensional, si el empleado tuvo vinculación anterior al 30/06/1995, fecha límite que la ley 100 de 1993 otorgó a los representantes legales de las entidades para realizar afiliación y cotización al sistema de seguridad social de los empleados a su cargo; por lo tanto, si la vinculación del empleado es posterior a esta fecha, el valor calculado será igual a cero. Eventualmente se puede calcular reserva cuando los empleados no fueron afiliados a la seguridad social durante el plazo establecido. En ese orden de ideas, para esos grupos actuariales se realiza una estimación de los posibles bonos pensionales que pueden estar a cargo de la entidad, sin que esto implique que sean una

pensión futura a cargo de la entidad, ya que ninguna entidad territorial a partir de la entrada en vigencia de la ley 100 está facultada para hacer reconocimiento de pensiones, lo que se calcula es la posible obligación que puede tener la entidad a través del reconocimiento de un bono pensional.

Para el grupo actuarial de Pensionados y Beneficiarios o sustitutos de pensión, se calcula reserva, bien sea por transferencia o directa, dependiendo el tipo de reconocimiento. Se habla de una pensión por transferencia cuando la entidad tiene una cuota parte a cargo, por lo tanto, al registrar el porcentaje y el valor que le corresponde para esa mesada pensional, se realiza la estimación futura que le corresponde por esa parte del pasivo. Se establece que es directa cuando la entidad tiene a cargo el 100% de la mesada pensional, esto por cuanto de acuerdo con la jurisprudencia la responsabilidad total por el pago de la pensión corresponde a la entidad que la ha reconocido independientemente de que ésta pueda o no recuperar las cuotas partes. Es decir, que esta estimación es el valor de las pensiones actuales a cargo de la entidad desagregadas en cuotas partes o mesadas pensionales. (...)

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones indican en el numeral 19. de la Norma de Beneficios a los empleados – Beneficios posempleo, “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.”

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, modificado por la Resolución 195 de 2020, dispone:

“1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES

(...)

El cálculo actuarial se debe realizar sobre pensiones futuras, pensiones actuales y cuotas partes de pensiones.

Las entidades territoriales que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, deban realizar su cálculo actuarial a través de Pasivocol tomarán, para la determinación del cálculo actuarial, el valor más reciente que suministre, a través de la página web, la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) y lo disminuirán con los pagos de nómina de pensiones realizados desde la fecha de corte de dicho cálculo actuarial. Con el fin de garantizar que la información que sustenta el cálculo actuarial de Pasivocol se encuentre actualizada para cada uno de los conceptos a cargo de la entidad territorial, esta deberá aportar al MHCP la información necesaria para la actualización del cálculo actuarial cuando se presenten novedades.

(...)

1.1. Cálculo actuarial de pensiones futuras

El cálculo actuarial de pensiones futuras corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo o de los extrabajadores, una vez estos consoliden su derecho pensional.

(...)

1.2. Cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

El cálculo actuarial de pensiones actuales corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor de sus actuales pensionados. Por su parte, el cálculo actuarial de cuotas partes corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Acorde con lo dispuesto en la regulación contable, las entidades de nivel territorial que presenten en su información financiera obligaciones pensionales deberán identificar los cálculos actuariales, según corresponda, en pensiones actuales y cuotas partes de pensiones y por pensiones futuras.

Además, la Norma respectiva, así como el Procedimiento contable para el reconocimiento del pasivo pensional señalan que, cuando una entidad, por disposición legal, 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, que para el caso de las entidades territoriales corresponde a Pasivocol.

De otra parte, en respuesta a la Gobernación de Boyacá, la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del MHCP señala que los cálculos actuariales que Pasivocol realiza, son elaborados con base en la información suministrada por las entidades territoriales, utilizando notas técnicas basadas en formulas actuariales para calcular dos (2) tipos de pasivos: Por Reserva que corresponde a pensiones actuales y cuotas partes de pensiones y por Bonos que corresponde al cálculo actuarial relacionado con pensiones futuras.

En consecuencia y acorde con lo anteriormente señalado, la entidad que por ley ha sido encargada de la elaboración de los cálculos actuariales cuenta con la información desagregada del valor de los cálculos actuariales por concepto de Reserva y Bonos, aun cuando en la página la presenta unificada; por consiguiente, para el reconocimiento en la contabilidad, corresponderá a la entidad territorial solicitar a Pasivocol el reporte discriminado por cada uno de los conceptos disponibles, de modo que la información contable a presentar cumpla lo dispuesto en la normativa contable, así como con las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel.

Por último, es pertinente señalar que, desde la vigencia del Régimen Contable Público (RCP) precedente, los cálculos actuariales de las obligaciones pensionales debían reconocerse en pensiones actuales, pensiones futuras y cuotas parte de pensiones.

CONCEPTO No. 20211100018661 DEL 19-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Soporte de contabilidad para la baja en cuentas de bienes y derechos. Reconocimiento de la obligación por cesantías retroactivas.

Doctora
Lady Poveda Aguilar
Subdirectora Presupuesto
Contraloría de Cundinamarca
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010018732, el día 11 de marzo de 2021, mediante la cual solicita se indique: i) el documento soporte para la baja en cuentas de un vehículo que ha sufrido un proceso de obsolescencia y de cuentas por cobrar de incapacidades de empleados que se encuentran prescritas, y ii) si la obligación de pago por cesantías retroactivas se deben reconocer como un pasivo de largo plazo o se deben registrar en cuentas de orden.

Respecto del segundo punto, su comunicación señala que la entidad tiene actualmente la obligación de pagar cesantías retroactivas a los funcionarios con régimen de liquidación de cesantías por retroactividad, previa a la entrada en vigencia de la Ley 50 de 1990, cuyos valores son girados al Fondo de Desarrollo de Proyectos de Cundinamarca (FONDECUN) para la administración de los recursos y pago de las obligaciones por concepto de auxilio de cesantías a los servidores públicos que se encontraban afiliados a la Caja de Previsión Social de Cundinamarca (CAPRECUNDI).

Me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 3.2.3.1. Soportes de contabilidad del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.3.1. Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, se deberán implementar los controles necesarios para garantizar la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable”. (Subrayado fuera del texto)

El numeral 4.1. Soportes de contabilidad de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al RCP 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”. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo de la Norma de beneficios a los empleados, del Marco Normativo para Entidades del Gobierno, establece:

“5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

28. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

(...)

31. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

36. En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la entidad, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. Soportes de contabilidad para la baja en cuentas de bienes y derechos:

En atención a lo indicado en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable y en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, referidos en las consideraciones del presente concepto, nos permitimos manifestar que la definición del documento soporte idóneo para la baja en cuentas de bienes y derechos, es un asunto propio de cada entidad pública, en los términos y requisitos señalados en la normativa citada.

Por lo anterior, les corresponde a las entidades públicas realizar el análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, en concordancia con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de políticas y procedimientos que implementen para el

manejo y control de los bienes y derechos, permitiendo que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria.

2. Reconocimiento de la obligación por cesantías retroactivas:

Las cesantías retroactivas corresponden a una prestación social que debe pagar el empleador al servidor público, 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.

Con base en la normativa contable, las cesantías retroactivas, por las cuales la entidad es responsable, se deben reconocer como beneficios a los empleados de largo plazo, toda vez que corresponden a obligaciones de pago que vencen después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los funcionarios públicos hayan prestado sus servicios.

Por lo anterior, la entidad reconocerá las cesantías retroactivas, debitando la subcuenta 510708-Cesantías retroactivas, de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES y acreditando la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO. La medición, mínimo al final del periodo contable, se deberá realizar de acuerdo con la Norma de beneficios a los empleados, tomando el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación en esa fecha.

De otra parte, en consideración a que la entidad entrega en administración los recursos para atender esta obligación al FONDECUN, tales valores deberán reconocerse en la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

CONCEPTO No. 20211100018681 DEL 19-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Reconocimiento de la obligación del aporte a la Seguridad Social (Salud, Pensión, ARL y Caja de Compensación Familiar) de los Honorables Concejales, y el pago de la ARL para el caso de los trabajadores con riesgo mayor a 4 y estudiantes de pregrado que se encuentran realizando las prácticas en la entidad, el cual se debe hacer con cargo al presupuesto de la administración Municipal, sin que esto implique vínculo laboral con la entidad.

Doctora
DIANA CAROLINA GIRALDO SALAZAR
Secretaria de Hacienda
Municipio El Retorno
El Retorno, Guaviare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400019392, del día 16 de marzo de 2021, mediante la cual consulta:

“(…) el reconocimiento de la obligación del aporte a la Seguridad Social (Salud, Pensión, ARL y Caja de Compensación Familiar) de los Honorables Concejales, de acuerdo con el artículo 3 de la Ley 2075 de 2021 y el pago de la ARL para el caso de los trabajadores con riesgo mayor a 4 y estudiantes de pregrado que se encuentran realizando las prácticas en la entidad, el cual se debe hacer con cargo al presupuesto de la administración Municipal, sin que esto implique vínculo laboral con la entidad.

Esta obligación al no generar ningún vínculo laboral, no podría afectar la cuenta del gasto 5103 Contribuciones efectivas ni la 2511 Beneficios a los empleados a corto plazo o 2424 Descuentos de Nómina y tampoco las cuentas de Inversión (55 - Gasto Público Social)”.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En primera instancia los artículos 1º, 3º y 4º de la Ley 2075 de 2021 “Por medio de la cual se modifica el régimen vigente para la liquidación de honorarios de los concejales de los municipios de cuarta, quinta y sexta categoría; se adoptan medidas en seguridad social y se promueve el derecho al trabajo digno”, señalan:

“ARTÍCULO 1º. OBJETO. La presente ley tiene por objeto establecer una modificación a la tabla por la cual se liquidan los honorarios de los concejales de los municipios de cuarta, quinta y sexta categoría, procurando que

los valores de sus ingresos por concepto de honorarios en ningún caso sean inferiores a un SMMLV, dejando a cargo de los municipios de cuarta, quinta y sexta categoría, el pago de la cotización de la seguridad social, garantizando el derecho al trabajo digno, sin poner en riesgo la transparencia del acceso a la función pública. (...)

ARTÍCULO 3°. Modifíquese el Artículo 23 de la Ley 1551 de 2012, el cual quedara así:

ARTÍCULO 23. Los concejales tendrán derecho a la cotización al Sistema de Seguridad Social; Pensión, Salud, ARL y cajas de compensación familiar, la cual se hará con cargo al presupuesto de la administración municipal, sin que esto implique vínculo laboral con la entidad territorial.

PARÁGRAFO. Para financiar los costos en seguridad social de los concejales, de municipios que reciban ingresos corrientes de libre destinación, inferiores a 4.000 SMLMV, se destinara el 0,6% del sistema general de participaciones de propósito general, contemplado en el artículo 2 de la ley 1176 de 2007.

ARTÍCULO 4°. PAGO OPORTUNO HONORARIOS. Todos los concejales del país tendrán derecho a recibir el pago de los honorarios causados cada mes por concepto de su participación en sesiones ordinarias y extraordinarias, cómo máximo dentro de los primeros 5 días del mes siguiente al mes en el cual fueron causados estos honorarios.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, la Norma de beneficios a los empleados contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

- a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o
- b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. Los beneficios a empleados a corto plazo que no se paguen mensualmente se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes. (...)” (Subrayado fuera del texto)

De otro lado, las descripciones de las cuentas 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO y 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución N°620 de 2015 y sus modificaciones al Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establecen:

“2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las obligaciones por beneficios a los empleados cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestados sus servicios. (...)

5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de las contribuciones sociales que la entidad paga, en beneficio de sus empleados, a través de las entidades responsables de la administración de los sistemas de seguridad social o de la provisión de otros beneficios.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados. Dichos beneficios pueden originarse por acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o por requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

En tal sentido, aunque no medie un vínculo laboral entre los concejales y la entidad, los aportes de seguridad social asumidos por el Municipio, de conformidad a lo señalado en el artículo 3º de la Ley 2075 de 2021, serán tratados como beneficios a los empleados, por tratarse de una obligación que surge de un requerimiento legal. Por lo tanto, corresponde realizar el reconocimiento contable mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS y un crédito en la subcuenta pertinente de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

De la misma manera, el reconocimiento contable de los pagos a la Administradora de Riesgos Laborales (ARL) por los trabajadores con riesgo mayor a 4 y de los estudiantes que se encuentran realizando las prácticas en

la entidad, se realizará mediante un débito en la subcuenta 510305-Cotizaciones a riesgos laborales de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS o 520405-Cotizaciones a riesgos laborales de la cuenta 5204-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 251111-Aportes a riesgos laborales de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

CONCEPTO No. 20211100023471 DEL 10-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Medición y reconocimiento de las cesantías retroactivas desde el primer periodo de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Doctor

JUAN EDUARDO CUADROS ACOSTA

Director Administrativo – Dirección de Recursos Físicos y Financieros

Contraloría General de Medellín

Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100021842 el día 28 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

A partir del 2021, la Contraloría General de Medellín (CGM) debe reportar su información contable directamente a través del CHIP, de conformidad a la regulación emitida por la CGN para las Contraloría, que hasta el año 2020 reportaba de forma agregada a la entidad territorial, por lo cual la CGM daba aplicación a las políticas definidas por el Municipio de Medellín como entidad agregadora.

Por lo anterior, surgen inquietudes frente al tratamiento del pasivo de 99 servidores que pertenecen al régimen retroactivo de cesantías, sistema bajo el cual, a razón del tiempo de servicio y las condiciones laborales, resulta tener un impacto relevante su estimación y reconocimiento contablemente.

A 31 de diciembre de 2017, con ocasión de la transición al nuevo marco normativo, se da aplicación al Instructivo 002 de 2015, el cual establecía la definición de los beneficios a los empleados a largo plazo y su medición “por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos utilizando, como factor de descuento, la tasa de mercado de los TES emitidos por el gobierno nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. La diferencia entre el valor reconocido a 31 de diciembre de 2016 y el nuevo valor de las obligaciones por beneficios a empleados a largo plazo afectará directamente en la cuenta impactos por transición al nuevo marco de regulación.”

Por otra parte, el anexo a la Resolución 484 de 2017, en la parte correspondiente a la medición de la Norma de Beneficios a los empleados, en el párrafo 16 de los Beneficios a los empleados a largo plazo, incorporó “(…)

En el caso de las cesantías retroactivas, a cargo de la entidad, el beneficio se medirá, como mínimo, al final del periodo contable por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.”

Posteriormente, el anexo a la Resolución 425 de 2019, introducen cambios importantes en lo corresponde a la medición de los beneficios a los empleados a largo plazo, el cual en el párrafo 36 estableció: “En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la entidad, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.”

Por lo anterior, para el consultante genera aún más divergencia en la interpretación frente al sentido de este modelo de normas, para las que según lo contemplado en el Marco Conceptual, existe un criterio fundamental, el cual es, el reconocimiento de estimaciones contables de impactos futuros, como es el caso del tratamiento de esta prestación social.

El mencionado desarrollo normativo ha generado para el consultante discusiones y se ha cuestionado la conveniencia de la aplicación, en razón a la divergencia normativa y a los cambios que ha presentado la norma y si los mismos podría afectar o no la razonabilidad de la información, simplemente por divergencia criterios en la interpretación, pero, estando sustentado en las políticas contables de la entidad, habida cuenta del “criterio profesional” y revelando adecuadamente esta información, se consideró que, este concepto no podría afectar la razonabilidad de los Estados Financieros, teniendo en cuenta además, la no existencia de un instructivo claro para la aplicación de los cambios contenidos en la resoluciones antes mencionadas.

Por lo anterior, el consultante realiza la siguiente petición:

- 1. Si las políticas contables de la CGM, y las del Municipio de Medellín, como ente agregador, hasta 31 de diciembre de 2020, en lo referente a los beneficios a empleados se encuentran acordes con las normas expedidas por la CGN, especialmente frente a lo que trae el Instructivo 002 de 2015, y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.*
- 2. Si los registros soportados en el modelo de valoración desarrollado y que viene realizando la CGM, como estimación en la cuenta 2512, para los beneficios a empleados, cesantías retroactivas, se encuentran debidamente reconocidos y cumple en con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.*
- 3. “¿Si el procedimiento de estimación del pasivo por retroactividad de cesantías realizado por CGM, teniéndolo documentado en las políticas contables, puede interpretarse como una inexactitud que lleve a una sobreestimación del pasivo y por ende pérdida de razonabilidad de los estados financieros y si en el evento de que sea necesario el cambio de dicha política, esta debe realizarse en forma prospectiva sin originar reexpresión de los estados financieros?”*

CONSIDERACIONES

El párrafo 16, del numeral 5.2.2. Medición de los beneficios a los empleados a largo plazo, 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 modificadas por las resoluciones 484 de 2017, 582 de 2018 y 131 de 2019 por la Resolución 218 de 2020, establecía:

“5.2. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.2.2. Medición

16. Los beneficios a los empleados a largo plazo se medirán, como mínimo, al final del periodo contable por el valor presente de la obligación derivada de los beneficios definidos, utilizando como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de las obligaciones. En el caso de las cesantías retroactivas, a cargo de la entidad, el beneficio se medirá, como mínimo, al final del periodo contable por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el párrafo 36 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 modificado por las resoluciones 425 de 2019 y 218 de 2020, señala:

“5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.2. Medición

36. En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la entidad, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, de las para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 218 de 2020, señala:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

(...)

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas

por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso mencionar que el Instructivo 002 de 2015, tuvo aplicación por única vez para la implementación de la nueva normativa contable en la fecha de transición y determinación de los saldos iniciales a 1° de enero de 2018. Por otra parte, este instructivo únicamente estaba destinado a orientar las actividades relacionadas con la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sin que ello exonerara el análisis y aplicación de aquellos aspectos que no fueron abordados en el mencionado instructivo y que debieron considerarse para llevar a cabo exitosamente el proceso de transición.

Ahora bien, el Anexo de la Resolución 533 de 2015 fue modificado por la Resolución 484 de 2017, vigente a partir del 1° de enero de 2018, la cual en relación con las cesantías retroactivas, señaló para la medición de los beneficios a los empleados a largo plazo en el caso de las cesantías retroactivas, a cargo de la entidad, que este beneficio se media como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar la obligación a esa fecha.

Con posterioridad, si bien la modificación efectuada por la Resolución 425 de 2019 afectó los beneficios a los empleados a largo plazo, la esencia en la medición de las cesantías retroactivas se mantuvo de igual forma.

Por lo anterior, cuando una entidad de gobierno tiene a cargo servidores bajo el régimen de cesantías retroactivas, la medición para el reconocimiento en la contabilidad de esta obligación no requeriría realizar cálculo actuarial, toda vez que la liquidación está sujeta a las normas que rigen para el caso de esta prestación social.

De otra parte, de conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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, dentro de los que se incluyen, entre otros, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos.

En consecuencia, los mayores valores reconocidos por la Contraloría, derivados de una medición que incluye valores futuros, deberán corregirse para que el valor refleje la obligación que la entidad tenía al final de cada periodo contable, si hubiese tenido que liquidar esa obligación en ese momento, con las variables que afectaban dicho periodo, ajustando el valor de la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas, de la cuenta 2512-

BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO afectando como contrapartida la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, atendiendo a lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, con posterioridad a la corrección del error, la Contraloría 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. 20211100060831 DEL 28-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados Cuentas por pagar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro de los intereses de mora correspondientes a cuotas partes pensionales en cuentas de orden. Registro de los intereses de mora por concepto de reintegros pensionales. Registro de los recursos a favor de terceros por recaudos por clasificar. Registro y actualización del cálculo actuarial.

Doctora
LUZ STELLA RESTREPO HENAO
Subdirectora Administrativa y Financiera
Fondo de Previsión Social del Congreso de la República
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010036562 el día 15 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Contraloría General de la Republica realizó auditoría financiera vigencia 2020 al Fondo de Previsión Social del Congreso de la República – FONPRECON. Como resultado de dicha auditoria, el informe final determinó 12 hallazgos para lo cual se debe realizar un plan de mejora.

Con el objetivo de tener claridad al momento de suscribir las actividades enmarcadas en el citado plan y las respectivas mejoras para la Entidad, con toda atención solicitamos su colaboración a fin de emitir conceptos relacionados con los temas que se detallan a continuación:

1) REGISTRO INTERESES DE MORA DE CUOTAS PARTES PENSIONALES EN CUENTAS DE ORDEN.

“Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno (Resolución 533 de 2015) expresan en relación con las cuentas por cobrar: (...)”

En tal sentido se precisa que FONPRECON posee una cartera por concepto de cuotas partes pensionales con un vencimiento alto; dada la incertidumbre del recaudo de estos dineros determinó lo siguiente respecto a los 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, se clasifican como una cuenta por cobrar por un ingreso diferente de la transacción o evento económico del que se derivan, cuando no existe incertidumbre respecto al derecho de cobro.

Si existe un acto administrativo y se impone la obligación de pagar intereses de mora, éstos se reconocen en cuentas de balance, una vez éste se encuentre debidamente ejecutoriado”

Con fundamento en lo anteriormente expuesto, éstos intereses fueron reconocidos así por FONPRECON, bajo el marco normativo anterior amparado 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, es decir, la entidad debía evaluar la posibilidad del recaudo de ese derecho, para evitar sobre estimar ingresos realizables. Si la probabilidad es incierta, lo que recomienda la norma es que por prudencia se registren como derechos contingentes en Cuentas de Orden Deudoras, en la subcuenta 819003- Intereses de mora, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, razón por la cual esta posición fue mantenida por FONPRECON y la contabilización en cuentas de balance se realiza al momento del ingreso de los recursos y aplicación de los mismos, a la obligación que registra la entidad deudora, en función de lo estipulado legal o contractualmente.

Por lo anterior y con el objetivo de aclarar los registros contables realizados en la Entidad, es necesario tener precisión en lo siguiente:

- a) Se deben registrar los intereses de mora, que no se encuentren reconocidos en actos administrativos debidamente ejecutoriados o que estén sujetos a incertidumbre de recaudo, en cuentas de orden?*
- b) Sin importar el análisis de certidumbre o incertidumbre, éstos deben ser reconocidos en cuentas de balance?*
- c) Como aplicaría el tema de deterioro, teniendo en cuenta que son recursos de seguridad social?*

2) REGISTRO INTERESES DE MORA POR CONCEPTO DE REINTEGROS PENSIONALES

En lo que respecta al registro para los reintegros pensionales, FONRECON aplica el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, emitido por la CGN, el cual está establecido en el numeral 6. REINTEGROS Y RETROACTIVOS, de la Resolución 320 del 1 de octubre de 2019, la cual indica: “cuando la entidad que tenga el derecho al reintegro de los recursos girados en exceso por concepto de nómina de pensionados, de cuotas partes de pensiones o de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales, debitará la subcuenta 138490- otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384- Otras cuentas por cobrar y acreditará la subcuenta 480890- Otros ingresos diversos de la cuenta 4808- ingresos diversos”.

De acuerdo a la aplicación de la citada resolución, no es claro si al momento de los registros contables del recaudo o pago, éstos deben ser diferenciados entre capital e intereses. Por lo anterior, se pregunta:

- a) Cómo se debe realizar el registro de un acuerdo de pago que contempla en el acto administrativo liquidación de intereses de mora y capital?*

3) REGISTRO RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS

El Catálogo General de Cuentas Entidades de Gobierno - Resolución 620 de 2015 emitido por la Contaduría General de la Nación, establece dentro de su dinámica que: “los recaudos por clasificar se afectarán, 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”.

Por lo anterior FONPRECON, registra en la subcuenta Recaudos por Clasificar (240720), aquellos recursos depositados en la cuenta bancaria del Fondo de Vejez, patrimonio donde se centraliza el recaudo de la Entidad por concepto de cuotas partes pensionales y bonos pensionales, que no pueden ser aplicados de forma inmediata, sino hasta que se cuente con la información suficiente y pertinente que identifique la entidad pagadora, el pensionado, periodo y si corresponde a cobro persuasivo o coactivo.

Así mismo se realiza control y seguimiento a los recursos consignados por las entidades pagadoras y registrados en dicha cuenta, a través de los procesos de verificación, distribución e imputación de los recaudos por todo concepto. Producto de estos procesos, que se encuentran reglados, se registran en las cuentas por cobrar las sumas plenamente identificadas a la entidad deudora, pensionado y período al que corresponde.

Sobre este tema específica, indica la Contraloría en su dictamen final, lo siguiente:

“los recursos que pertenecen a la reserva de vejez no son objeto de distribución en las reservas de invalidez y sobrevivencia, razón por la cual el valor de \$xxxxx, correspondiente a los recaudos por clasificar de bonos pensionales, no cumplen la característica de pasivo, pues pertenecen al mismo fondo de vejez y por lo tanto forma parte de un menor valor de la cuenta cuotas partes por cobrar Bonos.” Afirmación con la cual FONPRECON no está de acuerdo, porque a la fecha de cierre, no contaba con la información necesaria para garantizar la adecuada clasificación.

En este punto se pregunta específicamente:

a)Cuál es el tratamiento contable adecuado que se debe dar a este tipo de situaciones?

4) REGISTRO Y ACTUALIZACIÓN CÁLCULO ACTUARIAL

Para el tema del pasivo pensional y en concordancia con la normatividad vigente, FONPRECON, frente al análisis de la Resolución 320 de 2019, a los numerales 1.1.1 y 1.1.2, y ante la imposibilidad de su determinación, decidió aplicar el Numeral 1.1.3. Ganancias o pérdidas actuariales: “Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones futuras y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará 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 acreditará la subcuenta 251412- Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514- beneficios posempleo-pensiones. Por su parte, si el nuevo

valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 251412- Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-beneficios posempleo- pensiones y acreditará 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.”

En el mes de febrero del año 2020, se reconoció el cálculo actuarial realizado con corte a la vigencia de 2019; a 31/12/2020 no hubo actualización del mismo. En virtud de lo anterior, se pregunta:

a) Teniendo en cuenta el numeral 1.1.3 de la Resolución 320 de 2019, el saldo del pasivo pensional (cálculo actuarial) de FONPRECON, estaría acorde a la norma y lineamientos impartidos por la Contaduría General de la Nación?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los hechos relacionados con las Entidades de Gobierno, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

5. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

(...)

5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

5.2. Beneficios posempleo

(...)

5.2.2. Medición

21. El reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de los beneficios posempleo afectará el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales y las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo afectarán el patrimonio. Ahora bien, en caso de que la entidad no pueda

determinar el costo del servicio presente o el costo del servicio pasado, esta podrá reconocerlos en el patrimonio, como parte de las ganancias o pérdidas actuariales, cuando se realice la evaluación actuarial del pasivo.

(...)

5.2.4. Revelaciones

27. La entidad revelará la siguiente información:

- a) una descripción general del tipo de beneficio posempleo, incluyendo la política de financiación;
- b) el valor del pasivo por beneficios posempleo y la naturaleza y valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo;
- c) la cuantía de las ganancias o pérdidas actuariales y de las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo, reconocidas durante el periodo en el patrimonio;
- d) la metodología aplicada para la medición del pasivo por beneficios posempleo, incluyendo una descripción de las principales suposiciones actuariales utilizadas;

(...)

- g) las razones por las cuales, debiendo reconocer los costos del servicio presente o los costos del servicio pasado en el resultado del periodo, no lo hizo.” (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 320 de 2019, establece:

“1.1. Cálculo actuarial de pensiones futuras

El cálculo actuarial de pensiones futuras corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo o de los extrabajadores, una vez estos consoliden su derecho pensional.

El cálculo actuarial de pensiones futuras puede variar por el reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado o las ganancias o pérdidas actuariales.

(...)

1.1.1. Costo del servicio presente

El costo del servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación pensional que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo. La variación en el cálculo actuarial de pensiones

futuras por el costo del servicio presente aplicará únicamente para Casur, Cremil, Fonprecon y las entidades territoriales en relación con las obligaciones pensionales del personal docente reconocidas por estas y que se pagan a través del Fomag.

Cuando la entidad pueda determinar el costo del servicio presente, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, por el valor de las contribuciones que con base en el salario realicen los empleados para financiar la pensión, la subcuenta 510811-Variaciones de pensiones por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS, por la diferencia entre el costo del servicio presente y el valor de las cotizaciones realizadas por el empleado, y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO-PENSIONES, por el costo del servicio presente.

En caso de que la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente, esta no realizará el anterior registro y, en su lugar, aplicará lo establecido en el numeral 1.1.3 con la periodicidad que allí se define.

1.1.2. Costo del servicio pasado

El costo del servicio pasado es el cambio en el valor presente de la obligación pensional por los servicios prestados por empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación a las condiciones del plan de beneficios otorgados a estos.

En caso de que se modifique el plan de beneficios o las condiciones que deben cumplir el personal activo o los extrabajadores para consolidar su derecho pensional, la entidad registrará el costo del servicio pasado en el periodo contable en que se modificó el plan o en el periodo contable siguiente. Para tal efecto, cuando la entidad pueda determinar el costo del servicio pasado, registrará el aumento del cálculo actuarial de pensiones futuras debitando la subcuenta 510811-Variaciones de pensiones por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, la entidad registrará la disminución debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta 480836-Variaciones de pensiones por el costo del servicio pasado de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

En caso de que la entidad no pueda determinar el costo del servicio pasado, esta no realizará el anterior registro y, en su lugar, aplicará lo establecido en el numeral 1.1.3 con la periodicidad que allí se define.

1.1.3. Ganancias o pérdidas actuariales

Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones futuras y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará 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 acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES. Por su parte, si el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará 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.

(...)

6. REINTEGROS Y RETROACTIVOS

Cuando la entidad tenga el derecho al reintegro de los recursos girados en exceso por concepto de nómina de pensiones, de cuotas partes de pensiones o de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales, debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, así: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales. La subcuenta *Recaudos por clasificar* se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Pregunta 1.

Para atender a la primera inquietud planteada, es menester realizar las siguientes precisiones:

De conformidad al principio de Devengo, contemplado en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, es decir, en el momento en que surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

Así mismo, el mencionado Marco Conceptual define los activos como recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, donde el control es el 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.

Por otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos para las Entidades de Gobierno establecen que se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, y que un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no

ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad, el cual no es susceptible a reconocimiento en los estados financieros de la entidad.

Por lo anterior, cuando se trata de intereses de mora a favor de la entidad su reconocimiento en los estados financieros se efectuará cuando surjan los derechos o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del periodo, su medición pueda efectuarse de forma fiable y se tenga certeza de la entrada de recursos a la entidad. Si por el contrario, existe incertidumbre frente a la entrada de recursos, el hecho deberá revelarse en las notas a los estados financieros, y si se cuenta con una medición fiable se podrá registrar en cuentas de orden, hasta tanto se tenga la certeza de los flujos financieros que percibirá la entidad.

En consecuencia, 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 el activo en los estados financieros.

Si una vez evaluado lo anterior, la entidad efectuó el reconocimiento de los intereses de mora en los estados financieros, estos deberán aplicar la Norma de cuentas por cobrar, por tanto, serán objeto de estimación del deterioro, ya sea de manera individual, cuando se evidencie el incumplimiento de pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias, o de manera colectiva, para estimar el riesgo crediticio, con independencia al origen del derecho.

Pregunta 2.

Atendiendo a lo preceptuado en el numeral 6. Reintegros y retroactivos, del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 320 de 2019, el reconocimiento contable allí expuesto corresponde al hecho económico en el cual la entidad tenga el derecho al reintegro de los recursos girados en exceso por concepto de nómina de pensiones, de cuotas partes de pensiones o de bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales, derechos que al constituirse como excedentes, no son susceptibles a ser diferenciados entre capital e intereses de mora.

Ahora bien, en caso de suscribirse un acuerdo de pago, dado que el mismo presta mérito ejecutivo, la entidad deberá evaluar si los derechos allí establecidos ya se encuentran reconocidos en sus estados financieros o por el contrario, dan origen a un nuevo derecho, como los intereses de mora.

En caso de que los derechos se encuentren reconocidos, únicamente se comparará el valor inicialmente reconocido con el establecido en el acuerdo de pago, que en caso de existir una diferencia, esta afectará la cuenta por cobrar y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Si dentro del acuerdo, se origina un nuevo derecho como los intereses de mora, los mismos se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 480233-Otros intereses de mora, de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Pregunta 3.

Teniendo en cuenta lo señalado en la descripción de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, contemplado en el Catálogo General de Cuentas (CGC) para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar, podrá afectarse de manera transitoria, por el valor de los recursos que reciba la entidad, cuyo concepto y destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación.

En este sentido, si la entidad no cuenta con la información fiable para identificar el concepto o tercero que garantice la adecuada clasificación de los recursos recibidos, podrá reconocer los recursos en la subcuenta mencionada en el párrafo anterior, únicamente de forma transitoria.

Posteriormente, con la identificación del concepto y tercero se evidencia que la misma corresponde al pago de un derecho previamente reconocido, se debitará la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, de la cuenta 2470-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y se acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del Grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Pregunta 4.

Respecto al reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado y las ganancias o pérdidas actuariales, para el reconocimiento y medición de los beneficios a los empleados – posempleo, la Norma establece que tanto el costo del servicio presente como el costo del servicio pasado afecta el gasto o el ingreso en el resultado del periodo, según corresponda. Por su parte, las ganancias o pérdidas actuariales afectan el patrimonio.

Igualmente, esta precisa que, en caso de que la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente o el costo del servicio pasado, esta podrá reconocerlos en el patrimonio, como parte de las ganancias o pérdidas actuariales, cuando se realice la actualización del cálculo actuarial del pasivo pensional.

En consonancia con lo anterior, el numeral 1.1. Cálculo actuarial de pensiones futuras contemplado en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 320 de 2019, reafirma que en caso de que la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente o el costo del servicio pasado, no se realizará registro correspondiente en resultado del periodo y, en su lugar, aplicará lo establecido en el numeral 1.1.3 Ganancias o pérdidas actuariales con la periodicidad que allí se define.

El numeral 1.1.3. señala que las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales, cuya estimación se efectuará como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones futuras y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

Por lo tanto, si el nuevo valor estimado es mayor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad debitará 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, si por el contrario, el nuevo valor estimado es menor que el valor registrado a la fecha de estimación, la entidad acreditará 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.

En consecuencia, para la situación descrita en su consulta, en caso de que la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente o el costo del servicio pasado, podrá estimar y reconocer las variaciones en el cálculo actuarial, de conformidad a lo señalado por el numeral 1.1.3. Ganancias o pérdidas actuariales del Procedimiento mencionado, con la periodicidad que allí se define, teniendo en cuenta que deberá revelar, entre otros aspectos, la cuantía de las ganancias o pérdidas actuariales reconocidas durante el periodo en el patrimonio; la metodología aplicada para la medición del pasivo por beneficios posempleo, que incluya una descripción de las principales suposiciones actuariales utilizadas; y las razones por las cuales, debiendo reconocer los costos del servicio presente o los costos del servicio pasado en el resultado del periodo, no se hizo.

Ahora bien, es preciso agregar que como menciona en su consulta, dado que en el mes de febrero del año 2020 se reconoció el cálculo actuarial realizado con corte a la vigencia de 2019, se debió evaluar si el hecho correspondía a un hecho ocurrido después del periodo contable, es decir, un evento favorable o desfavorable que se produce entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, en tanto que, si este hecho proporciona evidencia de las condiciones existentes al final del periodo contable, es decir, a finales del año 2019, la entidad debió ajustar los valores de los estados financieros. Por el contrario, si el hecho corresponde a condiciones surgidas después de cierre del periodo contable, se debió determinar si por la materialidad del hecho, el mismo debió ser objeto de revelación en los estados financieros a 31 de diciembre de 2019.

En consecuencia, si se evidencia que el cálculo actuarial realizado con corte a la vigencia de 2019 se efectuó con información que estaba disponible a esta fecha, su reconocimiento debió efectuarse en la elaboración y presentación de los estados financieros del año 2019, por lo cual, su reconocimiento en el mes de febrero del año 2020 correspondió a un error, que no permite que los estados financieros a 31 de diciembre de 2020 cumplieran con la característica de mejora de comparabilidad.

CONCEPTO No. 20211100061731 DEL 04-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a Empleados Otros Ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Supresión de las obligaciones de pago por aportes pensionales de las entidades públicas del orden nacional que forman parte del Presupuesto General de la Nación

Doctor
SANTIAGO CRUZ VALERO
Ministerio del Deporte
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010036452 el 15 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“... cual es la norma actualizada que debe aplicar una entidad del orden nacional como es el caso de un ministerio, para los eventos de supresión de pago de cuotas partes pensionales, producto de fallos judiciales y administrativos de UGPP y COLPENSIONES.

Si bien el artículo 40 del decreto 2106 de 2019 señala esta supresión entre entidades del nivel nacional, y la resolución 674 de 2016 expedida por la Contaduría General de la Nación, es anterior al citado decreto, como puedo establecer cuál es el procedimiento contable actual, para debitar y acreditar la supresión de dichas cuotas partes pensionales, entre las entidades señaladas en este decreto.”

CONSIDERACIONES

El Decreto Ley 2106 de 2019, en sus artículos 40 y 41 señala:

“ARTÍCULO 40. SUPRESIÓN DE OBLIGACIONES DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS QUE FORMEN PARTE DEL PRESUPUESTO GENERAL DE LA NACIÓN Y LA UGPP, O COLPENSIONES. Se adiciona un párrafo al artículo 17 de la Ley 100 de 1993, así:

Parágrafo. La Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP y la Administradora Colombiana de Pensiones (Colpensiones), suprimirán los trámites y procedimientos de cobro de las deudas a cargo de las entidades públicas del orden nacional que formen parte del Presupuesto General de la Nación, obligadas a pagar aportes patronales al Sistema de Seguridad

Social en Pensiones, originadas en reliquidaciones y ajustes pensionales derivados de fallos ejecutoriados, que hayan ordenado la inclusión de factores salariales no contemplados en el ingreso base de cotización previsto en la normatividad vigente al momento del reconocimiento de la pensión.

En todo caso las entidades de que trata esta disposición efectuarán los respectivos reconocimientos contables y las correspondientes anotaciones en sus estados financieros. Los demás cobros que deban realizarse en materia de reliquidación pensional como consecuencia de una sentencia judicial, deberá efectuarse con base en la metodología actuarial que se establezca para el efecto por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

ARTÍCULO 41. SUPRESIÓN DE OBLIGACIONES ENTRE COLPENSIONES, LA UGPP Y LAS ENTIDADES PÚBLICAS DEL ORDEN NACIONAL. Se adiciona un parágrafo al artículo 17 de la Ley 549 de 1999, así:

“Parágrafo 1. Los valores equivalentes a las cotizaciones para pensión de vejez que se hubieren efectuado y que no hayan sido tenidos en cuenta al momento del reconocimiento pensional y los cuales den lugar al traslado de aportes a los que se hace referencia en el inciso 4 del presente artículo, serán suprimidos de forma recíproca entre las entidades públicas del orden nacional que dependan del Presupuesto general de la Nación, la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social-UGPP y la Administradora Colombiana de Pensiones – (Colpensiones).

Para los efectos de este parágrafo, las entidades previstas en el inciso anterior, efectuaran los respectivos reconocimientos contables y las correspondientes anotaciones en sus estados financieros.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 11 del Decreto 2709 de 1994, señaló: “Cuotas partes. Todas las entidades de previsión social a las que un empleado haya efectuado aportes para obtener esta pensión, tienen la obligación de contribuirle a la entidad de previsión pagadora de la pensión con la cuota parte correspondiente. (...)”

En relación con las obligaciones por cuotas partes pensionales, la Ley 1066 de 2006, “Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”, señala: “Artículo 4°. COBRO DE INTERESES POR CONCEPTO DE OBLIGACIONES PENSIONALES Y PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO. Las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales causarán un interés del DTF entre la fecha de pago de la mesada pensional y la fecha de reembolso por parte de la entidad concurrente. El derecho al recobro de las cuotas partes pensionales prescribirá a los tres (3) años siguientes al pago de la mesada pensional respectiva. La liquidación se efectuará con la DTF aplicable para cada mes de mora.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La resolución 674 de 2016 expedida por la CGN, la cual es señalada en su consulta, establece el procedimiento contable para la supresión de cuotas partes pensionales ordenada por el artículo 78 de la Ley 1753 de 2015, reglamentado por el Decreto 1337 de 2016, cuyo plazo para la supresión era el 31 de diciembre de 2016, tal como es indicado en el numeral 5 de dicho procedimiento.

Ahora bien, el artículo 40 del Decreto 2106 de 2019 establece por parte de la UGPP y Colpensiones, la supresión de los trámites y procedimientos de cobro de las deudas que tengan las entidades públicas del orden nacional (obligadas a pagar aportes patronales al Sistema de Seguridad Social en Pensiones) que formen parte del Presupuesto General de la Nación con dichas entidades, originadas en reliquidaciones y ajustes pensionales.

Y el artículo 41 hace referencia a los valores equivalentes a las cotizaciones para pensión de vejez que se hubieren efectuado y que no hayan sido tenidos en cuenta al momento del reconocimiento pensional, los cuales corresponden a los pagos al sistema de seguridad social a cargo de los empleadores, y no a las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales.

En tal sentido, es pertinente señalar que en los aportes al sistema de seguridad social se incluyen los aportes para pensión, los cuales de acuerdo con las normas vigentes son liquidados y pagados por los empleadores, siendo estos conceptos a los cuales hace referencia los artículos anteriormente citados, y no al concepto de cuotas partes pensionales.

Ahora, en relación con las obligaciones por cuotas partes, que corresponden a la porción de tiempo servido o cotizado por el trabajador en una entidad, la cual contribuye a prorrata al pago de la totalidad de la pensión con la entidad que finalmente se hace responsable del pago la pensión, se encuentra vigente la Ley 1066 de 2006, según la cual, una vez pagada la mesada pensional, para la entidad responsable del pago de la pensión el derecho al recobro de las cuotas partes pensionales, prescribe a los tres años siguientes al pago de la mesada pensional respectiva.

CONCEPTO No. 20211100063611 DEL 09-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados Gastos de administración y operación Gastos de ventas
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de la provisión de alícuotas partes de las prestaciones sociales al cierre de la vigencia fiscal.

Doctora
MARÍA CECILIA VILLEGAS RUEDA
Contralora Municipal de Popayán
Contraloría Municipal de Popayán
Popayán, Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N°20211400041322 el 13 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta me dirijo a ustedes con el ánimo de solicitarles se sirvan conceptuar sobre si la provisión de alícuotas partes de las prestaciones sociales de los funcionarios de la Contraloría Municipal de Popayán al cierre de cada vigencia fiscal, es viable hacerla únicamente de forma contable y sin afectar presupuesto, teniendo en cuenta que es un gasto de la vigencia que termina. Lo anterior teniendo en cuenta que la Auditoría General de la República dejó observación a esta Contraloría, donde se contempla que las alícuotas partes de todas las prestaciones sociales a favor de los funcionarios de la Entidad, al cierre de la vigencia, deben liquidarse y reconocerse como un gasto, y presentarse como una cuenta por pagar al cierre de la vigencia, reconocimiento que nuestra entidad no ha venido realizando por falta de disponibilidad en el presupuesto de cada vigencia, valores que al registrarse nos causarían un déficit presupuestal”.

CONSIDERACIONES

La Contraloría General de la República, en el artículo 8º de la Resolución Reglamentaria 007 de 2016 “Por la cual se reglamenta la rendición de información para la contabilidad presupuestal y del tesoro, la información presupuestal de los departamentos, distritos, municipios y territorios indígenas; el control y seguimiento al límite del gasto territorial; el régimen presupuestal del Sistema General de Regalías; el registro y refrendación de la deuda pública; la auditoría al balance de hacienda; las estadísticas fiscales del Estado y demás disposiciones sobre la materia”, dispuso:

“ARTÍCULO 8º. INFORMACIÓN PRESUPUESTAL: Es la información sobre la programación y ejecución del presupuesto; la programación comprende en los ingresos y gastos, la programación inicial más modificaciones.

La ejecución en los ingresos comprende el reconocimiento y el recaudo, y en los gastos la apropiación, el compromiso, la obligación y el pago. Las reservas presupuestales incluyen el compromiso, la obligación y el pago, y las cuentas por pagar la obligación y el pago.” (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y actualizado según la Resolución 167 de 2020, señala:

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

6.1.5. Gastos

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

81. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación 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

86. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo pueda medirse con fiabilidad”. (...) (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo de Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) con la Resolución No. 533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2020, establecen:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

1. Los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

2. Los beneficios a los empleados podrán originarse por lo siguiente:

- a) acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o
- b) requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.

5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

5. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a corto plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. 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.

(...)

5.1.3. Revelaciones

9. La entidad revelará la siguiente información:

- a) una descripción general del tipo de beneficios a los empleados a corto plazo;

b) la cuantía y metodología que sustenta la estimación de los beneficios a corto plazo otorgados a los empleados; y

c) la naturaleza y cuantía de las remuneraciones del personal directivo de la entidad". (...) (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, el numeral 3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones, contenido en el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N°193 de 2016, expresa:

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.

(...)

Por último, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 079 y 081 de 2021, describe la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, así: "Representa el valor de las obligaciones por beneficios a los empleados cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestados sus servicios". Además, establece que se acredita, por el valor de la obligación por beneficios a los empleados a corto plazo.

Adicionalmente, el CGC en mención describe la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES en los siguientes términos: "Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades, por concepto de prestaciones sociales."

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, con el fin de que la información financiera sea útil, es decir relevante y que represente fielmente los hechos económicos, las entidades deben tener en cuenta unas pautas básicas conocidas como principios de contabilidad que deben aplicarse en las diferentes etapas del proceso contable.

Ahora bien, la principal diferencia entre la información contable pública y la presupuestal se sustenta en el principio de devengo, definido por el Régimen de Contabilidad Pública, el cual señala que el reconocimiento de los hechos económicos se efectúa cuando surge un derecho, una obligación o cuando tiene incidencia en el resultado del periodo, contrario al Régimen de Contabilidad Presupuestal Pública que se encarga de registrar los hechos y operaciones que afectan el presupuesto y los flujos de entrada y salida de recursos.

En consecuencia, dado que los sistemas (contable y presupuestal) cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes entre sí, lo cual conlleva a que una misma transacción u operación tenga tratamientos diferenciales entre los dos esquemas, dependiendo de las circunstancias que medien, es procedente que existan discrepancias entre los resultados que se presentan para cada una.

Por otra parte, la entidad debe tener en cuenta que un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera 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, atendiendo los lineamientos dispuestos en la norma de Beneficios a los empleados, los beneficios que se causen a favor de los empleados vinculados a la entidad se reconocerán en corto o largo plazo según el plazo de pago. Si el plazo de pago vence dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que el empleado presto sus servicios se clasifica como beneficios a los empleados a corto plazo, por el contrario, si el pago vence en un plazo superior a los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable se clasifica como beneficios a los empleados a largo plazo.

En este caso nos referimos a beneficios a los empleados a corto plazo, y por lo tanto, cuando la entidad consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por un trabajador a cambio de los beneficios otorgados, deberá reconocer las retribuciones concedidas, una vez surja la obligación, como un gasto mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5107-PRESTACIONES SOCIALES o 5208-PRESTACIONES SOCIALES, dependiendo si corresponde a gastos de administración o a gastos directamente relacionadas con la venta de bienes o la prestación de servicios; y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO; sin detrimento del reconocimiento de las retenciones y descuentos que procedan de conformidad con la regulación pertinente.

En lo referente a si es viable que la entidad registre contablemente la provisión de alícuotas partes de las prestaciones sociales de sus funcionarios sin afectar el presupuesto, es de precisar que la entidad deberá reconocer los hechos económicos referidos aplicando la norma de Beneficios a los empleados con independencia del registro presupuestal; ya que el sistema presupuestal tiene tratamientos diferenciales del reconocimiento contable, como ya se había expuesto.

CONCEPTO No. 20211100076601 DEL 14-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Medición de los beneficios a los empleados a largo plazo por concepto de quinquenios.

Doctora
DENIS MURILLO
Profesional Universitario
Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (IDEAM)
Bogotá D. C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211100045412 el 2 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

Solicita asesoría para el trámite y cálculo de la política contable de los beneficios a los empleados a largo plazo, teniendo en cuenta el Capítulo II. Pasivos. Numeral 5 de la Norma de Beneficios a los empleados, debido a que no se tiene claridad en la aplicación y ejecución de la misma para el cálculo de la provisión de los quinquenios.

La entidad utiliza para el cálculo una plantilla con los siguientes elementos:

- a. Se toma por cada empleado la Base del Beneficio a la fecha de cierre*
- b. Se toma la fecha transcurrida entre el ultimo beneficio recibido por el funcionario y se determinará los periodos transcurridos al cierre al que el empleado tiene el beneficio*
- c. Se restan de los 5 años (Quinquenio) y así se determinará los periodos faltantes otorgar el Beneficio*
- d) Se calcula el valor presente de la obligación con la siguiente formula:*

$$VP= VF / (1+i)^n$$

VP: Valor Presente -> Valor a Registrar como provisión

VF: Valor Final -> Es el valor del cálculo de la Base multiplicada por los años faltantes hasta el pago del Beneficio al empleado

i: Tasa -> Tasa TES utilizada para el Cálculo convertida a Nominal mensual tomada del Banco de la Republica

n: Tiempo -> Tiempo desde la fecha de cierre hasta el pago.

CONSIDERACIONES

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 modificadas por la Resolución 218 de 2020, sobre la Norma de Beneficios a los Empleados en el numeral 5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo, señala:

“5.3.1. Reconocimiento

28. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

29. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad,
- 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.

30. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

(...)

5.3.2. Medición

34. El pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones por dichos beneficios.

35. Para la medición del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y de los derechos de reembolso se considerarán los requerimientos señalados en la medición de los beneficios posempleo. No obstante, el costo del servicio presente, el costo del servicio pasado, las ganancias o pérdidas actuariales, las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de beneficios se reconocerán como gasto o ingreso en resultado del periodo. (Subrayados fuera de texto)

(...)

5.3.3. Presentación

38. La entidad presentará en el estado de situación financiera un valor neto en el pasivo, cuando el valor reconocido por beneficios a los empleados a largo plazo sea mayor que el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, o un valor neto en el activo, cuando el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo sea mayor que el valor reconocido por beneficios a los empleados a largo plazo.

5.3.4. Revelaciones

39. La entidad revelará la siguiente información:

- a) una descripción general del tipo de beneficios a los empleados a largo plazo, incluyendo la política de financiación;
- b) el valor del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo y la naturaleza y el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo;
- c) la metodología aplicada para la medición del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo; y
- d) la naturaleza y cuantía de las remuneraciones del personal directivo de la entidad.”

Por su parte, la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, en el numeral 4.1. Políticas contables, señala:

“1. Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

2. Las políticas contables establecidas por la Contaduría General de la Nación y contenidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre los hechos económicos.

3. Las políticas contables serán aplicadas por la entidad de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos específicos, se permitirá que la entidad, considerando lo definido en dicho Marco y a partir de juicios profesionales, seleccione y aplique una política contable para el reconocimiento de un hecho económico. En este caso, la entidad seleccionará y documentará la política atendiendo las características de representación fiel y relevancia de la información financiera. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Norma de Beneficios establece que los premios o bonificaciones por antigüedad están comprendidos en los Beneficios a los empleados a largo plazo, cuando la obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios, precisando como criterio de medición, el valor presente de los pagos futuros esperados necesarios para liquidar las obligaciones por dichos beneficios.

El criterio de medición del valor presente es la política contable a adoptar por la entidad para la medición de los beneficios a largo plazo; por su parte, la aprobación de los factores para el cálculo del valor presente es una decisión discrecional de la entidad, quien, a partir de juicios profesionales, deberá seleccionar y documentar el modelo matemático a desarrollar para establecer el valor de las obligaciones por concepto de

los quinquenios a favor de sus trabajadores y que presentarán en la información financiera como Beneficios a largo plazo.

Por lo anterior, excede la competencia de la CGN, pronunciarse en relación con los cálculos matemáticos utilizados por la entidad para la medición de los Beneficios a largo plazo, dado que a esta sólo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación de las normas expedidas por la misma.

CONCEPTO No. 20211100081671 DEL 01-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de cesantías retroactivas

Señores
CONTRALORIA GENERAL DEL CAUCA
Popayán Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211100047702 el 20 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

La Entidad asume actualmente el reconocimiento, liquidación y pago de cesantías retroactivas (anteriormente esta obligación la asumía la Gobernación), el valor total de las cesantías retroactivas asciende a 1.700 millones con corte a 30 de junio de 2021, el patrimonio presenta un monto de 1.061 millones; ¿cual es el tratamiento contable teniendo en cuenta que el total de dichas cesantías es superior al patrimonio, y que el momento o fecha de liquidación y pago de cada una de ellas es indeterminada?

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo de Gobierno, actualizado con la Resolución 167 de 2020 en relación con los objetivos de la Información Financiera, señala:

“8. Los objetivos de la información financiera están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

(...)

10. El objetivo de Toma de decisiones pretende que la información financiera sirva a la gestión financiera pública, esto es, 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. (Subrayados fuera de texto)

(...)

Así mismo, define los elementos que constituyen los estados financieros, en los cuales, el estado de situación financiera hace parte el Pasivo, definido en el numeral 6.1.2, como: “Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.”

De otra parte, la Norma de Beneficios a los empleados en el numeral 5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo, señala:

“5.3.1. Reconocimiento

28. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. (...)

30. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

31. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

32. Por otra parte, cuando sea prácticamente cierto que un tercero reembolsará a la entidad parte o la totalidad de los desembolsos requeridos para cancelar el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, esta reconocerá su derecho a reembolso como un activo distinto de los que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo.

(...)

5.3.2. Medición

(...)

36. En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la entidad, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha. (...) (Subrayados fuera de texto)

5.3.3. Presentación

38. La entidad presentará en el estado de situación financiera un valor neto en el pasivo, cuando el valor reconocido por beneficios a los empleados a largo plazo sea mayor que el valor de los activos que hacen parte

del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, o un valor neto en el activo, cuando el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo sea mayor que el valor reconocido por beneficios a los empleados a largo plazo.

5.3.4. Revelaciones

39. La entidad revelará la siguiente información:

- a) una descripción general del tipo de beneficios a los empleados a largo plazo, incluyendo la política de financiación;
- b) el valor del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo y la naturaleza y el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo;
- c) la metodología aplicada para la medición del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo; y
- d) la naturaleza y cuantía de las remuneraciones del personal directivo de la entidad.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Las obligaciones en que incurre la entidad por concepto de cesantías retroactivas a favor de sus trabajadores corresponden contablemente a pasivos por Beneficios a los empleados a largo plazo, los cuales se reconocerán cuando se consuma el beneficio económico derivado del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado. En este sentido, el pasivo a reconocer por cesantías retroactivas deberá medirse al final del período contable por el valor que la entidad tendría que pagar como si fuera a liquidar la obligación en esa fecha.

De igual manera, la entidad reconocerá en su contabilidad los recursos destinados exclusivamente al pago de este pasivo, como Plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo.

Además, la Norma establece para efecto de presentación en el Estado de situación financiera, que cuando el valor del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo es mayor que el valor del Plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, se presentará el valor neto en el pasivo.

El anterior es el tratamiento contable a aplicar al rubro de cesantías retroactivas, con independencia de que el monto de las mismas sea superior al patrimonio de la entidad, lo cual, aun cuando no es lo deseable, para el caso de los objetivos de la información financiera, satisface al objetivo de toma de decisiones, en la medida que dicha información sirve a los administradores para gestionar la asignación de recursos que coadyuven al pago de sus obligaciones.

CONCEPTO No. 20211100085471 DEL 15-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las cesantías

Doctor
JUAN PABLO ARANGO BOTERO
Representante Legal
Protección S.A.
Medellín - Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211400051502 el 15 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“(…) De manera respetuosa y haciendo uso del derecho de petición consagrado en el artículo 23 de nuestra Constitución Política, agradecemos indicarnos en los términos de lo establecido en la Resolución 484 de 2017 expedida por esa Entidad, el rubro en el cual las Entidades Públicas están reconociendo, midiendo, revelando y presentando de manera independiente la información referente a su PASIVO por concepto de las cesantías de sus trabajadores.

Entendemos que dicha información debe quedar registrada en el rubro de Beneficios a Empleados de corto y largo plazo; sin embargo, al ingresar a ese rubro no encontramos el reporte del pasivo en materia de cesantías, por lo cual agradecemos mucho su amable orientación sobre el rubro en el cual debemos consultar la información requerida.”

CONSIDERACIONES

La Resolución 618 de 2015 y sus modificaciones, incorporan en el Régimen de Contabilidad Pública, el referente teórico y metodológico de la regulación contable pública, el cual define el alcance del Régimen de Contabilidad Pública y los elementos que lo componen como son:

“91. (...) a) Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública; b) Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público; c) Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; d) Marco Normativo para Entidades de Gobierno; e) Marco Normativo para Entidades en Liquidación; f) Regulación del proceso contable y del sistema documental contable; y g) Procedimientos transversales. (...)”

5.2.2. Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

101. Este Marco Normativo es aplicable a las empresas que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran negocio en marcha, que no cotizan en el mercado de valores, que no captan ni administran ahorro del público y que, de acuerdo con la función económica que cumplen, se clasifican como empresa.

(...)

104. El Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación.

(...)

106. Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos corresponden a desarrollos normativos que definen los criterios que deben ser aplicados a los hechos económicos que se relacionan con los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos a fin de obtener información financiera de propósito general.

(...)

5.2.3. Marco Normativo para Entidades de Gobierno

113. Este Marco Normativo es aplicable a las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública, que se consideran entidades en marcha y que, según su función económica, se clasifican como entidades de gobierno.

(...)

116. El Marco Normativo aplicable a las entidades de gobierno está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación.

(...)

118. Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos corresponden a desarrollos normativos que definen los criterios que deben ser aplicados a los hechos económicos que se relacionan con los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos a fin de obtener información financiera de propósito general.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, incorporadas el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante el Anexo de la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en la Norma de Beneficios a los empleados, señala:

“5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

5. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

29. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios, diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en que los empleados hayan prestado sus servicios. (...)

5.3.2. Medición

(...)

37. En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la empresa, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la empresa tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.” (Subrayado fuera 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 al RCP mediante el Anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en la Norma de Beneficios a los Empleados, señala:

“5.1. Beneficios a los empleados a corto plazo

5.1.1. Reconocimiento

4. Se reconocerán como beneficios a los empleados a corto plazo aquellos beneficios cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios. Hacen parte de tales beneficios: los sueldos, las prestaciones sociales, los aportes a la seguridad social, los planes de incentivos y los beneficios no monetarios, entre otros.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

28. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

(...)

5.3.2. Medición

(...)

36. En el caso de las cesantías retroactivas a cargo de la entidad, el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá, como mínimo al final del periodo contable, por el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación a esa fecha.” (Subrayado fuera de texto)

Además, el Catálogo General de Cuentas (CGC) para las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público, incorporado al RCP con la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO: Representa el valor de las obligaciones por beneficios a los empleados cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestados sus servicios.”

“2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO: Representa el valor de las obligaciones por los beneficios que la empresa haya proporcionado a sus empleados con vínculo laboral vigente, cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el cual los empleados hayan prestado sus servicios y que sean diferentes de las obligaciones por beneficios a los empleados corto plazo, los beneficios posempleo y los beneficios por terminación del vínculo laboral.”

Por su parte, el CGC para las Entidades de Gobierno, incorporado al RCP mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO: Representa el valor de las obligaciones por beneficios a los empleados cuya obligación de pago venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestados sus servicios.”

“2512- BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO: Representa el valor de las obligaciones generadas por los beneficios que la entidad haya proporcionado a sus empleados con vínculo laboral vigente, cuya obligación de pago no venza dentro de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el cual los empleados

hayan prestado sus servicios y que sean diferentes de las obligaciones por beneficios a los empleados a corto plazo, los beneficios posempleo y los beneficios por terminación del vínculo laboral.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La prestación social por concepto de cesantías de los empleados al servicio de las Empresas que no Cotizan en el mercado de valores, y que no Captan ni Administran ahorro del público, así como de los funcionarios que laboran en las Entidades de Gobierno, se reconocen en el pasivo en las subcuentas 251102-Cesantías y 251103-Intereses sobre cesantías de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO, rubros en donde las empresas como las entidades de Gobierno deben presentar el valor causado por la prestación social durante el período contable.

Y en la subcuenta 251204-Cesantías retroactivas de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO, el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar esa obligación en la fecha de la revisión del saldo, el cual deberá realizarse al final del período contable.

Es pertinente señalar que la Resolución 484 de 2017, modificó en su momento 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, normas que han sido objeto de actualización con resoluciones posteriores, las cuales se encuentran incorporadas en la normativa citada en las consideraciones.

CONCEPTO No. 20211100093501 DEL 23-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar Beneficios a los empleados Otros pasivos
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de pasivos cuando ha transcurrido el término de la prescripción o caducidad

Doctores

ALDEMAR YAQUENO DOMÍNGUEZ

Contador General

VIVIANA MILENA SOLARTE SOLARTE

Secretaria de Hacienda

Departamento de Nariño

Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010056762 el 19 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención a lo establecido en la Resolución CGR 533 de 2015 y Resolución CGN No 193 de 2016, la Gobernación de Nariño, se encuentra adelantando acciones de análisis, interpretación e investigación de aquellos hechos contables, que originaron pasivos para el ente territorial, a corte del 31 de diciembre de 2020.

Lo anterior con el fin de depurar la información contable de la entidad, de manera que, en los estados financieros, revelen en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad, para lo cual debe establecerse la existencia real de bienes, derechos u obligaciones que afectan su patrimonio, depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso, a su eliminación o incorporación.

En el procedo de indagación y análisis de la información se ha identificado que, en los estados financieros de la Gobernación de Nariño, existen pasivos que a la fecha no han sido cobrados, correspondientes a pasivos reconocidos desde la vigencia 2003 por lo tanto, es necesario iniciar la depuración de estos pasivos.

Teniendo en cuenta lo anterior, se solicita que, de manera perentoria, se emita concepto jurídico sobre la caducidad y la prescripción de estas obligaciones y en todo caso se indique que tiempo tiene un tercero para ejercer derecho al cobro de las obligaciones que a continuación se describen y si es procedente que una vez transcurrido ese tiempo la entidad retire de sus estados financieros estas obligaciones en el entendido que el tercero ya no podría ejercer su derecho al cobro por ningún tipo de mecanismo o acción, y que por tanto se cumple lo establecido en el numeral 3.2.15 literal F de

la Resolución CGN No 193 de 2016 “Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio”

1. *Contrato de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión.*

2. *Convenios interadministrativos.*

3. *Contratos de consultoría, interventoría, obra, suministro.*

4. *Laborales:*

- *Descuentos por libranza*
- *Retroactivo salarial homologación*
- *Cancelación vigencias expiradas nomina*
- *Dotación docente retirado*
- *Reajuste salarial*
- *Vigencias anteriores de nomina*
- *Gastos de desplazamiento*
- *Nomina personal administrativos*
- *Cancelación de dotación*
- *Sueldo rectores*
- *Embargo por cheque ascenso escalafón 2007-2009*
- *Cesantías personal*
- *Reajuste salarial provisionales*
- *Pago vigencias horas extras*
- *Auxilio de maternidad*
- *Pago auxilio enfermedad no profesional*
- *Auxilios funerarios*

5. *Embargos:*

- *Embargo por alimentos*
- *Embargo nomina*
- *Embargo costos acumulados*
- *Embargo al pago de incentivos Sin otro”*

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.”

Por su parte, los literales i) y j) 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” señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;”

Ahora bien, con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º *ejusdem*, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de “Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley”, por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 167 de 2020, define los pasivos de la siguiente manera:

“6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la

entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

63. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

(...)"

Por su parte, los numerales 3 y 5 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 218 de 2020, establecen:

"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, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.

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 empleados, incluidos los servidores públicos, a cambio de sus servicios prestados, incluyendo, cuando haya lugar, beneficios por terminación del vínculo laboral. Estos beneficios abarcan tanto los suministrados

directamente a los empleados, como los que se proporcionan a sus sobrevivientes, beneficiarios o sustitutos, según lo establecido en la normatividad vigente o en los acuerdos contractuales que dan origen al beneficio.

(...)

3. Los beneficios a los empleados se clasifican en: a) beneficios a los empleados a corto plazo, b) beneficios posempleo, c) beneficios a los empleados a largo plazo y d) beneficios por terminación del vínculo laboral.”

Por otro lado, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

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: (...)

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

En el entendido que se consulta sobre el término de prescripción de obligaciones derivadas de: i) contratos de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión; ii) convenios interadministrativos; iii) contratos de consultoría, interventoría, obra, suministro; iv) carácter laboral y iv) embargos; es preciso señalar que atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo cual, la CGN no es competente para pronunciarse sobre los términos de prescripción de las obligaciones referidas, dado que esto corresponde a un asunto de carácter jurídico que debe evaluar el Departamento, con apoyo de su área jurídica.

Ahora bien, de conformidad con las consideraciones expuestas, los pasivos son obligaciones presentes de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

Si tras la evaluación realizada por la entidad se establece que en la información financiera se tienen reconocidas obligaciones que expiraron o no pueden ser exigidas por los acreedores, al no existir actualmente, ni en el futuro, ninguna probabilidad de salida de recursos que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio, se deberá realizar la baja en cuentas de estas.

Lo anterior, teniendo en cuenta que el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica.

Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

CONCEPTO No. 20211100096441 DEL 29-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Medición de los beneficios a los empleados a largo plazo Conciliaciones bancarias.

Doctora
CAROLINE SAIZ MENESES
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (IDEAM)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100056202 el 14 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Solicita emitir concepto al procedimiento que utiliza para el cálculo del beneficio a largo plazo de los quinquenios que disfrutaban los funcionarios que fueron reincorporados del Himat y el Inderena. Esta bonificación se reconoce por cada cinco años de servicios continuos al Instituto sin interrupciones mayores a 180 días, se establece que la interrupción por licencia inferior a 30 días o suspensiones menores a cinco días se entenderá que el servicio no ha sido continuo y se procederá a calcular nuevamente el tiempo para efecto de adquirir el derecho.

Así mismo, solicita concepto sobre la conformidad al procedimiento que se realiza para las consignaciones que no se alcanzan a imputar en la misma vigencia, las cuales son identificadas e imputadas en la siguiente vigencia y clasificadas como reintegros de vigencias anteriores.

CONSIDERACIONES

El Marco Normativo para las entidades de Gobierno incorporado al Régimen de Contabilidad Pública con la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 5. Beneficios a los empleados del Capítulo II Pasivos, en relación con los Beneficios a los empleados a largo plazo señalan:

“5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

28. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

29. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad,
- 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.

30. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

31. Adicionalmente, la entidad reconocerá, de manera separada, los activos que hagan parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, el cual corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

5.3.2. Medición

34. El pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones por dichos beneficios.

35. Para la medición del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y de los derechos de reembolso se considerarán los requerimientos señalados en la medición de los beneficios posempleo. No obstante, el costo del servicio presente, el costo del servicio pasado, las ganancias o pérdidas actuariales, las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y las ganancias o pérdidas por la liquidación final de beneficios se reconocerán como gasto o ingreso en resultado del periodo.

5.3.3. Presentación

38. La entidad presentará en el estado de situación financiera un valor neto en el pasivo, cuando el valor reconocido por beneficios a los empleados a largo plazo sea mayor que el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, o un valor neto en el activo, cuando el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo sea mayor que el valor reconocido por beneficios a los empleados a largo plazo.

5.3.4. Revelaciones

39. La entidad revelará la siguiente información:

c) la metodología aplicada para la medición del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo; y
(Subrayados fuera de texto)

El Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 193 de 2016, dispone en el numeral 3. Gestión del 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.

(...)

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

(...)

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.”

CONCLUSIONES

1. Beneficios a los empleados a largo plazo

La Norma de beneficios a los empleados, dispone que se consideran beneficios a largo plazo, entre otros a aquellos beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado, por lo que corresponde a esta clasificación el beneficio por quinquenio a los empleados.

Este beneficio se mide por el valor presente de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones por dichos beneficios, utilizando como tasa de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de dicho pasivo.

Ahora, si bien la Norma hace referencia al cálculo del servicio presente y pasado, estos serán calculados cuando se presenten modificaciones sustanciales en las condiciones de las bases de cálculo de los beneficios otorgados.

Las variaciones periódicas que se presenten se reconocerán como gasto o ingreso en el resultado del período. Además, en el Estado de situación financiera se presentará en el activo o pasivo el valor neto resultado de comparar el pasivo por beneficios a largo plazo con el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo.

Es pertinente indicar que la entidad es autónoma para definir el proceso matemático requerido, respecto del cual la CGN no tiene atribución de avalar y en el radicado 20211100076601 de 14 de septiembre de 2021, se manifestó que pronunciarse sobre el asunto excedía la competencia de la CGN.

2. Consignaciones pendientes de conciliar

En relación, con las partidas conciliatorias por consignaciones no identificadas o por cheques girados no cobrados, es del caso señalar que la entidad deberá implementar los procedimientos que permitan la identificación de los terceros y con las entidades financieras a fin de disponer de la información correcta desde su origen.

Si corresponde a cheques girados no cobrados, los procesos y políticas internas deberán determinar y definir, considerando las normas vigentes sobre la materia, el tiempo para su cobro por parte del beneficiario.

Ahora bien, en relación con el reconocimiento contable de las consignaciones sin identificar, la CGN se ha pronunciado en el sentido que estas se registrarán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS con crédito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Si con posterioridad, la consignación corresponde al pago de un derecho anteriormente reconocido, una vez identificado el derecho y el tercero, la entidad deberá registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECAUDOS 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 consignados, luego de que para este prescriba el derecho, se debe registrar un débito en la subcuenta 240720-Recaudos por clasificar de la cuenta 2407-RECAUDOS 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 financieros la información pertinente.

En cualquier caso, 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, con el fin de que la entidad presente una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO No. 20211100098751 DEL 02-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Reconocimiento del cálculo actuarial de futuras pensiones y de cuotas partes de pensiones.

Doctora
GLORIA ESPERANZA GARZÓN GIL
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MINCIT)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010057222 el 21 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Contexto

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MINCIT) reconoció en sus estados financieros para el año 2020 el cálculo actuarial de la liquidada Álcas de Colombia Ltda. Con corte de diciembre 2019, allí se realizó la actualización del pasivo por concepto de cuotas partes de pensiones actuales y pensiones futuras. Durante el mes de diciembre de 2020 en cumplimiento del decreto 1623 de 2020 se realizó el traslado del cálculo actuarial de las pensiones a la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP) con base en el cálculo matemático aprobado por el Ministerio de Hacienda, el cual incluía el cálculo actuarial con corte 2019 y los pagos realizados por el Ministerio de Comercio de las mesadas pensionales durante la vigencia 2020. Sin embargo, MINCIT mantuvo el reconocimiento del pasivo de pensiones futuras en sus estados financieros.

De acuerdo con el decreto 1623 de 2020, la obligación del MINCIT será: La administración de las cuotas partes pensionales por cobrar y por pagar, reconocidas con anterioridad al 22 de enero de 2010 (Artículo 2.2.10.10.7)

Dentro de las obligaciones de la UGPP se encuentran:

- a) La defensa judicial de los procesos de naturaleza pensional (Artículo 2.2.10.10.11.)*
- b) Realizar el cálculo actuarial de las novedades de nómina pensional que se generen con posterioridad al traslado (Artículo 2.2.10.10.12.)*

Consulta:

1. *Cuál entidad estaría a cargo del reconocimiento del pasivo de pensiones futuras? En vista que MINCIT realizó el traslado de las obligaciones, de la administración y pago de las pensiones.*

2. *Consideran adecuado el siguiente procedimiento para el pasivo de las pensiones futuras:*

a) MINCIT mantendrá reconocido el pasivo de las pensiones futuras en sus estados financieros hasta el momento en que surta el fallo para reconocer el pasivo por parte de la UGPP?

b) La UGPP notificará a MINCIT del fallo para que este realice el traslado del pasivo de pensiones futuras previamente reconocido, hasta agotar el valor que se encuentra en los estados financieros.”

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian actualizado en la Resolución 185 de 2020, en relación con el cálculo actuarial de futuras pensiones, señala:

“1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES

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 favor de 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 c) 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.

El cálculo actuarial se debe realizar sobre pensiones futuras, pensiones actuales y cuotas partes de pensiones.

1.1. Cálculo actuarial de pensiones futuras

El cálculo actuarial de pensiones futuras corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo o de los extrabajadores, una vez estos consoliden su derecho pensional.

El cálculo actuarial de pensiones futuras puede variar por el reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado o las ganancias o pérdidas actuariales.

En el caso de las obligaciones pensionales de las entidades del orden nacional liquidadas, cuya función pensional haya sido asumida por la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP), el cálculo actuarial de pensiones futuras será registrado por la entidad a la cual estaba adscrita o vinculada la entidad liquidada o por la entidad que, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, tenga a su cargo la administración de las historias laborales de los trabajadores. Una vez se consoliden los derechos pensionales y la UGPP reconozca la obligación pensional, esta reconocerá el cálculo actuarial de pensiones actuales.

1.2. Cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones

El cálculo actuarial de pensiones actuales corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor de sus actuales pensionados. Por su parte, el cálculo actuarial de cuotas partes corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar por concepto de cuotas partes de pensiones.

El cálculo actuarial de pensiones actuales y de cuotas partes de pensiones puede variar por las ganancias o pérdidas actuariales. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones actuales o por cuotas partes de pensiones y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.

1.3. Traslado de cálculos actuariales entre entidades de gobierno

(...)

Para el caso de las obligaciones pensionales de las entidades del orden nacional liquidadas, cuya función pensional sea asumida por la UGPP, la obligación por pensiones actuales y por cuotas partes de pensiones se trasladará a esta última cuando se asuma dicha función. Por su parte, la obligación por pensiones futuras se trasladará a la UGPP a medida en que se conviertan en pensiones actuales o cuotas partes de pensiones. En ambos casos, la entidad a la cual estaba adscrita o vinculada la entidad liquidada o la entidad que tenía a su cargo la administración de las historias laborales de los trabajadores disminuirá el cálculo actuarial de pensiones actuales, de pensiones futuras o de cuotas partes de pensiones, junto con los activos que traslade. A su vez, la UGPP incorporará el cálculo actuarial de pensiones actuales o de cuotas partes, junto con los activos que financien el pasivo pensional.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones anotadas, el Procedimiento contable para el registro de los hechos relacionados con los pasivos pensionales dispone que el cálculo actuarial de pensiones futuras comprende los pagos futuros a realizar al personal activo o de los extrabajadores que aún no han cumplido con los requisitos exigidos para obtener su derecho pensional. En este sentido, la entidad a la cual estaba adscrita o vinculada la entidad liquidada, mientras los beneficiarios obtienen el derecho a la pensión, deberá presentar en su contabilidad el cálculo actuarial de las futuras pensiones; una vez al beneficiario le sea asignada la pensión, la obligación o pasivo pensional se convierte en pensión actual que deberá trasladarse a la UGPP.

De otra parte, el MINCIT, como entidad a la cual estaba adscrita o vinculada la liquidada Álcalis de Colombia, presentará el cálculo actuarial de las cuotas partes pensionales de los extrabajadores que, habiendo adquirido el derecho a la pensión, de acuerdo con las disposiciones legales para el pago de la mesada pensional, al Ministerio le corresponde contribuir.

CONCEPTO No. 20211100114151 DEL 29-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable del cálculo actuarial de pensiones actuales.

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTES
Contadora General
Gobernación del Valle del Cauca
Cali – Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010063152 el 22 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) De acuerdo con lo establecido en esta última normativa la resolución 195 de 2020 el departamento del Valle para la determinación del cálculo actuarial toma el valor más reciente que suministre, a través de la página web, la Dirección General de Regulación económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) y lo disminuye con los pagos de nómina de pensiones realizados desde la fecha de corte de dicho cálculo actuarial.

Vale la pena aclarar que el MHCP certifica los saldos de pasivos pensionales territoriales del año anterior en el segundo semestre del siguiente período, en consecuencia, la actualización se realiza posterior a la generación del reporte por parte de la entidad.

Por lo anterior con el fin de registrar de manera correcta esta información, elevo consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva indicar ¿cómo debe registrar contablemente el Departamento del Valle el pasivo pensional teniendo en cuenta que en el transcurso del año realiza pagos por este concepto y la certificación del cálculo actuarial de Pasivocol del año anterior se recibe en el segundo semestre del período corriente?”

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, actualizado mediante la Resolución 195 de 2020, en relación con el cálculo actuarial, señala:

“1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES

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 favor de 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 c) 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.

El cálculo actuarial se debe realizar sobre pensiones futuras, pensiones actuales y cuotas partes de pensiones.

Las entidades territoriales que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, deban realizar su cálculo actuarial a través de Pasivocol tomarán, para la determinación del cálculo actuarial, el valor más reciente que suministre, a través de la página web, la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) y lo disminuirán con los pagos de nómina de pensiones realizados desde la fecha de corte de dicho cálculo actuarial. Con el fin de garantizar que la información que sustenta el cálculo actuarial de Pasivocol se encuentre actualizada para cada uno de los conceptos a cargo de la entidad territorial, esta deberá aportar al MHCP la información necesaria para la actualización del cálculo actuarial cuando se presenten novedades.

(...)

1.1.3. Ganancias o pérdidas actuariales

Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones futuras y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

El Procedimiento contable que reglamenta el registro del cálculo actuarial de pensiones actuales determina que las entidades territoriales, que por la regulación vigente, deben realizar su cálculo actuarial a través de Pasivocol tomarán el valor más reciente disponible en la página web de la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP) y lo disminuirán con los pagos de nómina de pensiones realizados desde la fecha de corte de dicho cálculo actuarial.

De otra parte, esta misma normativa dispone que mínimo cada tres años deberá actualizarse la información del cálculo actuarial, para lo cual la entidad deberá aportar al MHCP la información necesaria para la actualización del cálculo actuarial cuando se presenten novedades.

En consecuencia, podríamos señalar que, si la entidad realiza el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional atendiendo lo dispuesto en el respectivo Procedimiento, estos registros son correctos, aun cuando la información fuente de la cuantificación del cálculo actuarial, al cual debe recurrir por las disposiciones legales vigentes, presente una brecha de tiempo en relación con el período informado.

CONCEPTO No. 20211100113911 DEL 28-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Actualización cálculos actuariales beneficios posempleo y beneficios a largo plazo.

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora de Finanzas
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010064612 el 2 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Con toda atención me permito solicitar, tenga a bien emitir concepto respecto del procedimiento contable y factores técnicos a considerar, dentro del proceso de actualización financiera de los pasivos derivados de los estudios actuariales, teniendo en cuenta lo siguiente:

La resolución 533 de 2015, actualizada mediante resolución 218 de 2020, en lo relacionado con el reconocimiento de beneficios posempleo en su numeral 18. establece “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.” Cursiva subrayada fuera de texto.

Así mismo, frente al reconocimiento de beneficios a empleados a largo plazo en su numeral 35. determina “Para la medición del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo y de los derechos de reembolso se considerarán los requerimientos señalados en la medición de los beneficios posempleo.” Cursiva subrayada fuera de texto.

El PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONOMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LOS FINANCIAN, dentro del numeral No.1 CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES, no contempla la actualización financiera de los pasivos reconocidos por concepto de beneficios posempleo en periodos intermedios.

El instructivo 001 del 04 de diciembre del 2020 “Instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2020-2021, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable.”, indica en el numeral 1.3.1.1. En las entidades de gobierno, que:

“...Los responsables del pasivo pensional de acuerdo con la norma de beneficios a los empleados, deberán realizar las evaluaciones actuariales por lo menos una vez cada tres años, considerando las variables e hipótesis demográficas y financieras que hacen parte del mismo. En los años en que no deba realizarse el cálculo actuarial, el valor disponible del mismo se actualizará financieramente en la contabilidad de las entidades responsables del pasivo pensional por lo menos al cierre del periodo contable, considerando las variables e hipótesis financieras que sustentan el cálculo actuarial, la metodología para la realización del cálculo actuarial, y para su actualización financiera observará los parámetros y bases técnicas establecidas por la autoridad competente”. Cursiva subrayada negrilla fuera de texto

En virtud de lo expuesto, respecto del procedimiento de actualización financiera de los estudios actuariales, me permito solicitar se aclaren los siguientes interrogantes:

1. ¿Dentro del periodo contable en el que NO se realice el cálculo actuarial, debe elaborarse la actualización financiera de los pasivos derivados de estudios actuariales?
2. Si lo anterior es afirmativo, ¿qué aspectos deberán tener en cuenta la entidad para realizar la actualización financiera?
3. ¿Qué metodología puede emplear la entidad para realizar la actualización financiera de los pasivos derivados de los estudios actuariales?”

CONSIDERACIONES

Las normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación del Marco Normativo de las Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 218 de 2020, en referencia a la Norma de Beneficios a los empleados, señala:

“5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

10. Se reconocerán como beneficios posempleo aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo.

(...)

5.2.2. Medición

15. El pasivo por beneficios posempleo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios posempleo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores. La 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.

(...)

18. 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.

(...)

22. El costo del servicio presente es el incremento en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo. El costo del servicio pasado es el cambio en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación a las condiciones de los beneficios otorgados a estos. Las ganancias o pérdidas por la liquidación final de beneficios posempleo son aquellas que surgen cuando se liquida completamente la obligación por dichos beneficios.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

28. Se reconocerán como beneficios a los empleados a largo plazo aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, que se hayan otorgado a los empleados con vínculo laboral vigente y cuya obligación de pago venza después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

(...)

30. La entidad reconocerá un pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo, junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

(...)

5.3.2. Medición

34. El pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo se medirá por el valor presente, sin deducir los activos del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones por dichos beneficios.”

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, actualizado con la Resolución 195 de 2020, señala:

“1.1. Cálculo actuarial de pensiones futuras

El cálculo actuarial de pensiones futuras corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad deberá realizar a favor del personal activo o de los extrabajadores, una vez estos consoliden su derecho pensional.

El cálculo actuarial de pensiones futuras puede variar por el reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado o las ganancias o pérdidas actuariales.

(...)

1.1.1. Costo del servicio presente

El costo del servicio presente es el incremento en el valor presente de la obligación pensional que procede de servicios prestados por los empleados durante el periodo. La variación en el cálculo actuarial de pensiones futuras por el costo del servicio presente aplicará únicamente para Casur, Cremil, Fonprecon, y el MEN (en representación de la Nación) y las entidades territoriales, en relación con las obligaciones pensionales a favor del personal docente que se pagan a través del Fomag.

(...)

En caso de que la entidad no pueda determinar anualmente el costo del servicio presente, esta no realizará el anterior registro y, en su lugar, aplicará lo establecido en el numeral de este Procedimiento con la periodicidad que allí se define.

1.1.2. Costo del servicio pasado

El costo del servicio pasado es el cambio en el valor presente de la obligación pensional por los servicios prestados por empleados en periodos anteriores, el cual se origina en una modificación a las condiciones del plan de beneficios otorgados a estos.

(...)

En caso de que la entidad no pueda determinar el costo del servicio pasado, esta no realizará el anterior registro y, en su lugar, aplicará lo establecido en el numeral 1.1.3. de este Procedimiento con la periodicidad que allí se define.

1.1.3. Ganancias o pérdidas actuariales

Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación pensional que surgen por nueva información o por cambios en las suposiciones actuariales.

Para la determinación de las ganancias o pérdidas actuariales, la entidad estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por pensiones futuras y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Norma de beneficios a los empleados-Beneficios posempleo, en relación con la periodicidad para la elaboración de los cálculos actuariales, señala que estos deben realizarse por lo menos cada tres años, considerando para su medición, las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial, para lo cual utilizará una metodología de reconocido valor técnico que permita determinar el valor presente del pasivo por beneficios posempleo.

Así mismo, dispone que se calcularán, cuando corresponda:

- i. El valor del costo del servicio presente, el cual consiste en el incremento en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo procedentes de servicios prestados por los empleados durante el período, esto es que afectará los cálculos actuariales de pensiones futuras cuando los beneficiarios aún se encuentran prestando sus servicios y la prestación pensional será asumida por la misma entidad, o sobre los cálculos actuariales de los beneficiarios que aún no han cumplido los requisitos para acceder a la pensión.
- ii. El valor del costo del servicio pasado, que corresponde al cambio en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, y aplica a los cálculos actuariales de pensiones actuales, cuando se presenta modificación en las condiciones de los beneficios otorgados.

Así mismo, la normativa señala, para el caso en que la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente o pasado que esta no realizará el anterior registro y, en su lugar, aplicará lo establecido para la actualización del cálculo actuarial con la periodicidad definida.

Ahora bien, en relación con los beneficios a largo plazo, estos se miden por el valor presente de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones por dichos beneficios, los cuales se reconocerán junto con su gasto o costo asociado, cuando consuma el beneficio económico o el potencial de servicio procedente del servicio prestado por el empleado a cambio del beneficio otorgado.

De acuerdo con lo anotado, la Norma vigente para beneficios posempleo dispone la actualización de los cálculos actuariales mínimo cada tres años, y no señala de manera particular que en los períodos intermedios deba aplicarse determinada metodología, por lo que para la medición de este rubro como para el de beneficios a largo plazo, el criterio de medición del valor presente lo define la entidad en la política contable adoptada, en donde la aprobación de los factores para el cálculo del valor presente corresponde a una decisión discrecional a partir de juicios profesionales, previa selección y documentación de la metodología a desarrollar para establecer el valor de estas obligaciones.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación:

Concepto No. 20211100033281 del 02-06-2021
20211100059621 del 18-07-2021
20211100080611 del 23-09-2021
20211100082921 del 08-10-2021
20211100093501 del 23-11-2021
20211100098571 del 02-12-2021
20211100113711 del 27-12-2021
20211120104681 del 13-12-2021

1.14 OPERACIONES CON INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.15 PROVISIONES**CONCEPTO No. 20211100000991 DEL 27-01-2021**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Provisiones Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Registro de los contratos por evento que realiza la Dirección General de Sanidad Militar. Utilización de las subcuentas “Otros”

Doctora
CLARA INES CHIQUILLO DIAZ
Directora Financiera
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010001122 del día 14 de enero de 2021, mediante la cual solicita actualizar el concepto radicado en la CGN con el 20162000021131 de 2016, mediante el cual se estableció el registro de los contratos por evento que realiza la Dirección General de Sanidad Militar y el procedimiento a seguir para evitar observaciones del ente de control por la utilización de las subcuentas “Otros” con la reclasificación de los saldos en las subcuentas eliminadas según Resolución 177 de 2020, según lo acordado en la reunión virtual del 17 de diciembre de 2020.

Precisa la consulta que el Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares (SSFM) realiza procesos de auditoria a las cuentas médicas, concurrencia, basados en los fundamentos teórico-prácticos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS), teniendo como punto de partida el marco legal vigente que estable los requisitos de los prestadores en el suministro y facturación de los servicios de salud al SSFM. Además, especifica que los servicios de salud que no se alcanzan a cubrir con la red interna se realizan mediante contratos con las IPS externas con cargo al presupuesto asignado y las resoluciones para los servicios de urgencias. La auditoría del proceso inicia con la recepción de las cuentas médicas o facturas, revisión de servicios de salud, generación de glosas, reporte de objeciones, respuesta a las objeciones, conciliación de las objeciones y la remisión acta y soporte para pago.

CONSIDERACIONES

La Norma de provisiones que hace parte de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que “Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. (...)”

La entidad reconocerá una provisión cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones: a) tiene una obligación presente de origen legal, 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”.

Respecto a la medición inicial, la Norma señala que “Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación”.

De otra parte, el numeral 1.3.3.2. Información a presentar en el estado de resultados o en las notas de la Norma de Presentación de Estados Financieros, señala que: “La entidad presentará un desglose de los gastos utilizando una clasificación basada en su función dentro de la entidad. Según esta clasificación, como mínimo, la entidad presentará sus gastos asociados a las funciones principales llevadas a cabo por esta de forma separada. (...) Cuando las partidas de ingreso o gasto sean materiales, la entidad revelará de forma separada, información sobre su naturaleza e importe”.

Ahora bien, mediante Resolución 177 del 30 de octubre de 2020, se modificó el “Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno” y se modificaron los catálogos generales de cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, con el fin de definir los registros contables que se originan por nuevos hechos económicos producto de la expedición de regulación de carácter general en lo relacionado con los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Es así como el artículo 3º de la citada Resolución elimina entre otras las subcuentas 248112- Contratos de capitación–Complementarios y 561302-Contratos por evento y otras modalidades – Contributivo, utilizadas por la Dirección General de Sanidad Militar.

Por su parte, el artículo 3º de la Resolución en cometo modifica la descripción y dinámica de las siguientes cuentas del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, el cual establece que:

La cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, “representa el valor estimado de las obligaciones originadas por la prestación de los servicios y tecnologías en salud, con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos y pueda realizarse una estimación fiable del valor de la obligación. Esta cuenta es de uso exclusivo de las Empresas Promotoras de Salud (EPS). La subcuenta Giro previo (Db) se afectará con el valor que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la entidad gire con anterioridad a la auditoría integral.”

Por su parte, las cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, “representa el valor de los gastos estimados que se relacionan con las obligaciones originadas por la prestación de los servicios y tecnologías en salud, con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la entidad

tenga que desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. Esta cuenta es de uso exclusivo de las Empresas Promotoras de Salud (EPS).”

El artículo 1º de la Resolución 221 del 29 de diciembre de 2020 crea las siguientes subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el registro del pasivo real, las provisiones y gastos por provisión de los servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud, así: 248123 Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud; 273213 Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud y 537212 Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud.

CONCLUSIÓN

Para el cierre del período contable de 2020, y teniendo en cuenta que, de acuerdo con la Resolución 177 del 30 de octubre de 2020, la eliminación de los códigos de las subcuentas empieza a regir a partir de la fecha de expedición de la presente Resolución, la Dirección General de Sanidad Militar podrá reclasificar en la subcuenta 561390-Otros gastos por la administración de la seguridad social en salud, el saldo registrado en la subcuenta 561302-Contratos por evento y otras modalidades-Contributivo de la cuenta 5613-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. Igualmente reclasificar en la subcuenta 248190-Otras obligaciones por la administración de la seguridad social en salud, el saldo registrado en la subcuenta 248102-Contratos por evento y otras modalidades-Contributivo de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD. En este caso, si las partidas reclasificadas son materiales, la entidad revelará de forma separada, información sobre su naturaleza e importe, en las notas a los Estados Financieros.

Además, a partir del 2021, la Dirección General de Sanidad Militar deberá establecer los procedimientos administrativos y financieros para medir y registrar las provisiones por los servicios y tecnologías en salud, para aquella facturación de las IPS externas, que está sujeta a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento, si se advierte hace parte de un proceso que el incluye la recepción de las facturas, revisión de servicios de salud, generación de glosas, reporte de objeciones, respuesta a las objeciones, conciliación de las objeciones y en consecuencia la cuenta por pagar se registra una vez se surta este proceso con la remisión acta y soporte para pago.

En este sentido, dicha provisión se registra debitando la subcuenta 537212-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de las cuentas 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD y acreditando la subcuenta 273213-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD. Una vez se haya surtido el proceso de auditoría y la facturación esté en firme, se registrará la obligación real en la subcuenta 248123-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

CONCEPTO No. 20211100027101 DEL 19-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Provisiones
	SUBTEMAS	Subcuenta para realizar el reconocimiento contable de la provisión por las demandas impetradas en contra del Distrito de Bogotá por parte de contribuyentes que reclaman pagos realizados al fisco distrital

Doctor

JUAN CAMILO SANTAMARÍA HERRERA

Subdirector de Consolidación, Gestión e Investigación

Alcaldía Mayor de Bogotá

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010030892 el 05 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta solicitamos su colaboración con el fin de aclarar la siguiente inquietud derivadas del reconocimiento contable de las demandas en contra del Distrito, realizadas por contribuyentes que reclaman pagos realizados al fisco distrital (Bogotá D.C. 210111001):

Considerando que el Distrito Capital tiene saldos de procesos en su contra instaurados por la ciudadanía, por el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con Bogotá D.C. (210111001), se requiere aclaración sobre el uso de la subcuenta 270104 – Obligaciones fiscales. Puntualmente agradecemos confirmar si las obligaciones que debe provisionar el Distrito a favor de la ciudadanía, se registran en la subcuenta 270104 – Obligaciones fiscales o si procede reclasificar el saldo a otra subcuenta de los pasivos estimados esto es, subcuenta 270190 – Otros litigios o demandas u otra subcuenta diferente.”

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece en su **“TÍTULO IV. DISTRIBUCIÓN DE LAS COMPETENCIAS”** artículos 149 al 158, los asuntos sobre los cuales es competente para conocer la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

El procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 116 de 2017, en su numeral 2.4. Obligación probable, indica lo siguiente:

“2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del proceso es más alta que la probabilidad de no pérdida deberá constituirse una provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo sea significativo, la provisión corresponderá al valor presente del importe que se espera sea desembolsado para cancelar la obligación, para lo cual se utilizará como factor de descuento la tasa que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo y los riesgos específicos del pasivo correspondiente.

(...)

El registro de la provisión se efectuará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o en la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con el procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuando se establece que una obligación es probable debe constituirse una provisión que contablemente se reconoce mediante 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.

En relación con la subcuenta a utilizar, es preciso señalar que esta dependerá de la naturaleza del proceso judicial y del juez competente para conocerlo, es decir, si se trata de un proceso de naturaleza civil se clasificará en la subcuenta 270101-Civiles, si el proceso es de naturaleza laboral se clasificará en la subcuenta 270105-Laborales, etcétera.

Para este caso en particular, como las demandas se impetraron por contribuyentes que reclaman pagos realizados al fisco distrital, debe tratarse de demandas interpuestas ante la jurisdicción de lo Contencioso y Administrativo, por lo cual su naturaleza es administrativa y debe reconocerse en la subcuenta 270103-Administrativas.

CONCEPTO No. 20211120056471 DEL 11-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Provisiones Cuentas de orden acreedoras – Pasivos contingentes
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los procesos judiciales atendiendo a la probabilidad de pérdida de los mismos.

Doctor
JAIRO ALDEMAR YAQUENO RODRÍGUEZ
Contador General del Departamento
Gobernación de Nariño
Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400034632, el 28 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente de manera respetuosa solicito se me conceptualice en concordancia con lo establecido en la norma, en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales, teniendo en cuenta que la norma estipula que si la probabilidad de pérdida del proceso se califica como alta, se registra el valor de las pretensiones ajustado como provisión contable, si la probabilidad de perdida se califica como media y baja, el valor de las pretensiones ajustado se registran como cuenta de orden, de acuerdo con lo anterior si es procedente registrar en cuentas de orden los procesos judiciales que su probabilidad de perdida se califican como media y baja. En las políticas de la entidad se encontró que la probabilidad media solo se revela y probabilidad baja ni se revela ni se contabiliza, así las cosas, solicito se me conceptualice si es procedente contabilizarlas en cuentas de orden la probabilidad media y baja.”

CONSIDERACIONES

El Capítulo II. Pasivos, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2020, establece:

“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 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 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 de origen legal, 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.

(...)

4. Las obligaciones pueden ser probables, posibles o remotas. Una obligación es probable cuando la probabilidad de ocurrencia es más alta que la probabilidad de que no ocurra, lo cual conlleva al reconocimiento de una provisión. Una obligación es posible cuando la probabilidad de ocurrencia es menor que la probabilidad de no ocurrencia, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente. Una obligación es remota cuando la probabilidad de ocurrencia del evento es prácticamente nula, en este caso no se reconocerá un pasivo ni será necesaria su revelación como pasivo contingente.

(...)

6.2. Medición inicial

13. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Capítulo III. Activos y pasivos contingentes de las referidas Normas, establece:

“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 se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo y del gasto en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar.

(...)

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden acreedoras contingentes. La medición corresponderá a la mejor estimación del desembolso que la entidad tendría que realizar para cancelar la obligación o para transferirla a un tercero. Ahora bien, cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor del pasivo contingente será el valor presente de los valores que se requerirían para cancelar la obligación o para transferirla a un tercero. Para tal efecto, se utilizará como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para realizar el desembolso. (...)”
(Subrayado fuera de texto)

El numeral 2. Demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas o radicadas por terceros en contra de la entidad 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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución N° 080 de 2021, señala:

“2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, 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.

Para las obligaciones reconocidas por la entidad sobre las cuales se inicien procesos judiciales de cobro, se continuará aplicando la norma del pasivo que corresponda.

2.2. Obligación remota

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

La probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos 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 de este Procedimiento.

2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

El pasivo contingente se revisará cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará su valor con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la entidad.

Para establecer el valor a registrar en las cuentas de orden contingentes, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de la Norma de pasivos contingentes. 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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

La probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo posible o pasa a ser remota o probable caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.2 o 2.4 de este Procedimiento, previa cancelación de los saldos registrados en cuentas de orden.

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la entidad registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La provisión se revisará cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará afectando el resultado del periodo. Los mayores valores se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de la Norma de provisiones. 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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, como mínimo al final del periodo contable, la entidad ajustará financieramente el valor de la provisión aplicando la tasa de descuento que se utilizó para calcular el valor presente de la obligación. Para ello, debitará la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos será objeto de seguimiento cuando la 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 cancelará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, si el gasto se registró en el periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores. Adicionalmente, se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.2 o 2.3 de este Procedimiento. (...)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y acorde con el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, la entidad, con la notificación de la admisión de las demandas interpuestas en su contra, debe evaluar la probabilidad de pérdida de los procesos judiciales y a partir de ello clasificar la obligación como remota,

posible o probable, para proceder, de acuerdo con dicha clasificación, a su incorporación o no en su información financiera.

En caso de que la entidad defina que la obligación es remota, por cuanto la probabilidad de pérdida del proceso es prácticamente nula, no procede el reconocimiento ni revelación de dicho hecho económico en sus estados financieros.

Si la entidad clasifica la obligación como posible, lo cual significa que la probabilidad de pérdida del proceso es menor a la probabilidad de no pérdida, debe revelar un pasivo contingente y en la medida en que pueda efectuar una medición fiable, debe registrarlo en cuentas de orden con un débito en la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

A efecto de la medición del pasivo contingente, la entidad debe emplear una metodología que se ajuste a los criterios definidos por la Norma de pasivos contingentes o, de considerarlo pertinente, la contenida en la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado.

Por otra parte, cuando la entidad se encuentre frente a una obligación probable, donde la probabilidad de pérdida del proceso sea mayor a la de no pérdida, debe registrar una provisión dentro de su información financiera a través de un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Asimismo, en relación con el valor a registrar, la entidad debe aplicar una metodología que se ajuste a lo indicado en la Norma de provisiones o, si considera pertinente para el tipo de proceso, la metodología señalada por la Resolución 353 de 2016 de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado.

Ahora bien, la entidad debe identificar a qué tipo de obligación se refiere cuando emplea los términos “probabilidad media” y “probabilidad baja”, de acuerdo con las opciones de clasificación que indica el procedimiento, de forma tal que una vez haga esta identificación pueda proceder a realizar los registros, revelaciones o eliminaciones según sea el caso.

CONCEPTO No. 20211100069471 DEL 01-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Provisiones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación del Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, únicamente cuando se trate de procesos judiciales cuyas pretensiones económicas se refieran a efectivo.

Doctora
EMILCE LUNA SANTIBAÑEZ
Contadora
Universidad Nacional de Colombia
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010041452 el 15 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Universidad Nacional de Colombia ha sido designada como ejecutora y beneficiaria del producto final del proyecto denominado “Construcción del Centro de Producción Porcícola Paysandú de la Universidad Nacional de Colombia, en el Municipio de Medellín”, el cual comenzó ejecución a finales de la vigencia 2020, y actualmente se encuentra suspendido por una acción popular.

En el informe de procesos judiciales del mes de abril de la Sede Medellín, remitido por la oficina jurídica de la Sede al área contable, se incluyó un proceso judicial administrativo en contra de la Universidad a través de una acción popular interpuesta por la comunidad vecina de la Estación Agraria Paysandú ubicada en el corregimiento de Santa Elena del Municipio de Medellín, por considerar vulnerados los derechos colectivos en cuanto a la “violación o amenaza al goce de un ambiente sano” según indica las causas del proceso en la Ficha del proceso judicial del Ekogui, la cual adjunto.

La pretensión de la acción popular es “Proteger los derechos o intereses colectivos a la vida, derechos a la salud, derecho a una vivienda digna, derecho a un ambiente sano.”, y no hay valor económico del proceso como se observa en la ficha del Ekogui, sin embargo, en la calificación del riesgo en cuanto probabilidad de perder el caso, realizada por el área jurídica, es alta y el monto de la provisión contable se presenta por \$4.307.818.411, que es el valor total del proyecto aprobado, igualmente reflejado en la ficha del Ekogui.

En el informe presentado por la oficina jurídica a contabilidad, la probabilidad de pérdida del proceso la califica como “Alta mayor que 50% y el monto de la Provisión contable se estima en \$4.307.818.411. De acuerdo a las políticas

contables de la Universidad, si un proceso judicial en contra tiene una probabilidad de pérdida superior al 50% se reconoce en el pasivo como una provisión, afectando el gasto.”

Es importante informar que al mes de mayo del 2021 el valor desembolsado en la ejecución del proyecto era el siguiente:

CDO 0001-2020 PAYSANDÚ		
RECURSO	PAGADO	CONCEPTO
Propios	40.692.000	Anticipo interventoría
	278.656.177	Anticipo obra
	130.212.000	Pago acta 1
TOTAL PROPIOS	449.560.177	
Regalías	840.138.228	Anticipo obra
TOTAL PROYECTO	1.289.698.405	

A partir de lo anterior, se puede concluir que los anteriores montos son lo que posiblemente se tenga que devolver si no se ejecuta el proyecto.

Toda esta situación generó dudas al momento de la conciliación de la información de los procesos judiciales, lo que conllevó a una reunión entre la áreas jurídica y contables al interior de la Universidad y se concluyó que teniendo en cuenta que se trata de la protección de derechos constitucionales y no hay valor económico por el cual deba responder la Universidad en caso de un fallo en contra en esta acción popular, no habría lugar a registrar la provisión contable y se sugiere revelar en notas a los estados financieros esta situación.

Sin embargo, por tratarse de recursos del Sistema General de Regalías - SGR y los impactos que pueda tener la causación contable de este proceso, se decidió realizar la consulta a la CGN.

(...)

1. Teniendo en cuenta el contexto anterior, ¿se debe reconocer en la contabilidad de la Universidad esta acción popular con la probabilidad de pérdida del proceso alta mayor al 50% definida por la oficina jurídica de la Sede?

2. En caso de ser afirmativa la respuesta a la consulta ¿por qué valor debe reconocerse la provisión? ¿Por el total del valor del proyecto o por el total del valor ejecutado a la fecha, o por otro, en cuyo caso cual sería?

3. Al respecto, nos surge la inquietud de si las acciones populares interpuestas en contra de la Universidad, deben ser reconocidas en sus estados financieros, en caso de ser afirmativa la respuesta, se les dará el mismo tratamiento contable de los laudos arbitrales y las conciliaciones extrajudiciales o tienen un tratamiento específico, de ser así por favor informarlo.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades De Gobierno, actualizado según la Resolución 167 de 2020, establece:

“6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 6 del Capítulo II Pasivos, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 218 de 2020, establece:

“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 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 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 de origen legal, 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.

(...)

6.2. Medición inicial

13. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y embargos sobre Cuentas Bancarias, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 080 de 2021, establece:

“A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en las que las pretensiones económicas se refieran a efectivo; con el derecho de reembolso relacionado con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en contra de la entidad; y con el embargo, título judicial y pago de sentencia condenatoria ejecutoriada con el título judicial.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

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, debe ser aplicado para el registro de los hechos económicos relacionados con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, en las que las pretensiones económicas se refieran a efectivo.

En virtud de lo anterior, y en atención a que la acción popular referida en la consulta carece de pretensiones económicas, no será objeto de reconocimiento en los estados financieros, toda vez que en el marco del proceso judicial, no se espera desprenderse de recursos que incorporen un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, por lo cual, no se configuran los elementos para reconocerse un pasivo de acuerdo a lo establecido en el Marco Conceptual.

Ahora bien, respecto a la devolución de los recursos recibidos en el marco del proyecto “Construcción del Centro de Producción Porcícola Paysandú de la Universidad Nacional de Colombia, en el Municipio de Medellín” es preciso señalar que obedece a un hecho económico diferente a la acción popular. Por lo cual, una vez se configure en cabeza de la Universidad la obligación presente de devolver los recursos, deberá efectuarse la incorporación en la información financiera del hecho económico, atendiendo la probabilidad de la salida de recursos de la entidad, la esencia económica y que el hecho se pueda medir fiablemente.

CONCEPTO No. 20211100087001 DEL 26-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Provisiones Cuentas de orden deudoras – Activos contingentes Cuentas de orden acreedoras – Pasivos contingentes Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del proceso jurídico en contra de la Contraloría

Doctor
MARIO CAPDEVILLA NÚÑEZ
Tesorero y líder de proceso de Desarrollo del Proyecto NICSP
Contraloría Municipal de Barrancabermeja
Barrancabermeja, Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010050602 el 8 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“CONSIDERACIONES

- 1. Que actualmente la Contraloría Municipal de Barrancabermeja es parte dentro de un proceso Contencioso Administrativo con radicado No. 68081333300120140028801, cuyo medio de control es la Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho impetrado por la señora LIBIA PASTORA RANGEL MAYORGA ante el Tribunal Administrativo de Santander.*
- 2. Que si bien es cierto la sentencia de primera instancia fue favorable a los intereses de la Contraloría Municipal de Barrancabermeja, aún falta se resuelva la segunda instancia en donde la cuantía de la pretensión es una suma que supera los SETECIENTOS MILLONES DE PESOS (\$ 700.000.000) M/CTE.*
- 3. Que la Contraloría Municipal de Barrancabermeja, ha registrado esta contingencia en cuentas de orden, pero, no se han realizado las provisiones si este fuera el caso.*

CONSULTA:

PRIMERA. Que la Auditoría General de la República, como órgano de vigilancia que la gestión fiscal en Colombia se permita emitir un CONCEPTO TÉCNICO sobre el caso que nos ocupa, es decir, que si una entidad pública debe adicionalmente de registrar en sus cuentas de orden las contingencias de un proceso judicial <Debe realizar una Provisión

real y efectiva de la Cuantía que de debate en el proceso judicial> a fin de contar con los recursos económicos suficientes en caso de resultar desfavorable el fallo judicial que se debate.

SEGUNDA: Conocer de manera directa y precisa este concepto por parte de la Auditoría General de República, como quiera que al respecto se presentan dudas sobre este tema en la Contraloría Municipal de Barrancabermeja.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.” (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, establece:

“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 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 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 de origen legal, 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. (...)

11. Las provisiones se reconocerán como un pasivo y un gasto en el resultado del periodo. No obstante, las provisiones por desmantelamientos se reconocerán como un pasivo y como un mayor valor del activo al cual se asocie el desmantelamiento.

12. Las provisiones se reclasificarán al pasivo que corresponda cuando ya no exista incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento.

6.2. Medición inicial

13. Las provisiones se medirán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero en la fecha de presentación. Dicha estimación tendrá en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia que se tenga en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres y los informes de expertos, entre otros. (...)

6.3. Medición posterior

20. Las provisiones se revisarán cuando se tenga evidencia de que el valor ha cambiado sustancialmente o, como mínimo, al final del periodo contable, y se ajustarán afectando el resultado del periodo para reflejar la mejor estimación disponible. (...)

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 se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Un pasivo contingente también corresponde a toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, bien sea porque no es probable que, para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que

incorporen beneficios económicos o potencial de servicio; o bien sea porque no puede estimarse el valor de la obligación con la suficiente fiabilidad.

2. Los pasivos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la salida de recursos sea probable y que se obtenga una medición fiable de la obligación, se procederá al reconocimiento del pasivo y del gasto en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar. (...)

4. Adicionalmente, cuando sea posible realizar una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, estos se registrarán en cuenta de orden acreedoras contingentes. La medición corresponderá a la mejor estimación del desembolso que la entidad tendría que realizar para cancelar la obligación o para transferirla a un tercero. Ahora bien, cuando el efecto del valor del dinero en el tiempo resulte significativo, el valor del pasivo contingente será el valor presente de los valores que se requerirían para cancelar la obligación o para transferirla a un tercero. Para tal efecto, se utilizará como factor de descuento la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para realizar el desembolso.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante la Resolución 116 de 2017, y modificado por la Resolución 080 de 2021, señala:

“2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

2.1. Notificación de la admisión de la demanda o arbitraje, o citación a la audiencia de conciliación extrajudicial

Con la notificación de la admisión de la demanda o arbitraje interpuesto por un tercero en contra de la entidad o con la citación a la audiencia de conciliación extrajudicial, se evaluará la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable.

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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

(...)

2.2. Obligación remota

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

La probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos 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 de este Procedimiento.

2.3. Obligación posible

Cuando se establezca que la obligación es posible, es decir, que la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es menor que la probabilidad de no pérdida, la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente.

Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, este se registrará debitando la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

El pasivo contingente se revisará cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará su valor con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros de la entidad.

Para establecer el valor a registrar en las cuentas de orden contingentes, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de la Norma de pasivos contingentes. 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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

La probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos será objeto de seguimiento cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable para determinar si la obligación continúa siendo posible o pasa a ser remota o probable caso en el cual se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.2 o 2.4 de este Procedimiento, previa cancelación de los saldos registrados en cuentas de orden.

2.4. Obligación probable

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos es más alta que la probabilidad de no pérdida, la entidad registrará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La provisión se revisará cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable y, cuando haya lugar, se ajustará afectando el resultado del periodo. Los mayores valores se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o

la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Por su parte, los menores valores se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si el gasto se registró en el periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores.

Para establecer el valor de la provisión, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de la Norma de provisiones. 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 litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, podrá utilizar dicha metodología.

Cuando el valor de la provisión se calcule como el valor presente de la obligación, como mínimo al final del periodo contable, la entidad ajustará financieramente el valor de la provisión aplicando la tasa de descuento que se utilizó para calcular el valor presente de la obligación. Para ello, debitará la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

La probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos será objeto de seguimiento cuando la 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 cancelará la provisión debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS o la subcuenta 279015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5368-PROVISIÓN LITIGIOS Y DEMANDAS, la subcuenta 537302-Mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS o la subcuenta 580401-Actualización financiera de provisiones de la cuenta 5804-FINANCIEROS, si el gasto se registró en el periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto se registró en periodos contables anteriores. Adicionalmente, se aplicará lo dispuesto en el numeral 2.2 o 2.3 de este Procedimiento.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es preciso indicar que, atendiendo a lo preceptuado en el artículo 354 de la Constitución Política, y en los literales c) e i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación es la entidad competente para expedir las normas para el reconocimiento, registro y revelación de la información de las entidades del sector público, así como para 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.

En este sentido, y de conformidad a las consideraciones expuestas, se concluye:

En el momento en el que es notificada la admisión de un proceso judicial en contra de la Entidad, es responsabilidad de esta evaluar la probabilidad de pérdida del proceso, con el fin de identificar su clasificación y tratamiento contable ya sea como una obligación posible, probable o remota. Por ello, es imprescindible que se defina y establezca una metodología para la determinación de la probabilidad de pérdida de los procesos y su medición, teniendo en cuenta los desenlaces asociados de mayor probabilidad, la experiencia en operaciones similares, los riesgos e incertidumbres, los informes de expertos, entre otras herramientas.

Así las cosas, identificada la probabilidad de pérdida del proceso la entidad llevará a cabo la clasificación de la obligación como posible, probable y remota, de la siguiente manera:

- a. Cuando la probabilidad de pérdida sea mayor a la probabilidad de no pérdida, la obligación se clasificará como probable, lo cual implica el reconocimiento de una provisión, siempre y cuando cumpla con las condiciones de ser una obligación presente, resultado de sucesos pasados, que probablemente incorpore una salida de recursos para ser cancelada y pueda hacerse una medición fiable. Esta última, corresponderá a la estimación que mejor refleje las condiciones del desembolso que se requerirá para ser cancelada, la cual, no necesariamente corresponderá al valor de las pretensiones, puesto que se calculará mediante metodologías que incorporen variables idóneas de los posibles desenlaces asociados.
- b. Cuando la probabilidad de pérdida sea menor a la probabilidad de no pérdida, la obligación se clasificará como posible, lo que conlleva a la revelación de un pasivo contingente. La medición de esta contingencia, corresponde a la mejor estimación del valor de beneficios económicos de los cuales tendría que desprenderse en la culminación del proceso, con independencia de que dicha estimación sea mayor o menor al valor de las pretensiones.
- c. Cuando la probabilidad de pérdida sea prácticamente nula, el hecho no será objeto de reconocimiento ni revelación en los estados financieros.

De conformidad con lo anterior, respecto al caso particular se tiene que la entidad reconoció un pasivo contingente, el cual, atendiendo a lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, debe ser revisado cuando la entidad obtenga nueva información o, como mínimo, al final del periodo contable.

En este sentido, se precisa que si con el fallo de primera instancia o con la apelación se ha obtenido nueva información que conlleve a que la probabilidad de pérdida del proceso sea mayor a la probabilidad de no pérdida, se deberá reconocer una provisión. En caso contrario, esto es, si la probabilidad de pérdida del proceso continua siendo menor a la probabilidad de no pérdida, no habrá lugar al reconocimiento de dicha provisión contable y deberá mantenerse reconocido el pasivo contingente.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211120059631 del 18-07-2021

20211100060811 del 28-07-2021

20211100087021 del 26-10-2021

1.16 OTROS PASIVOS

CONCEPTO No. 20211100001721 DEL 08-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros pasivos Patrimonio de las entidades de Gobierno Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Corrección de errores de ejercicios anteriores

Doctora
NIDIA MERCEDES IGIRIO ARIAS
Contadora
Instituto Nacional de Salud
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°20210010001242, el día 15 de enero de 2021, mediante la cual solicita concepto para realizar los registros de partidas conciliatorias que la entidad ha identificado en cuentas bancarias, correspondientes unas a consignaciones no reconocidas contablemente y otras por registros duplicados por venta de bienes y prestación de servicios relacionados con la salud humana.

Al respecto la entidad señala:

(...), el Grupo de Gestión Financiera ha circularizado a los laboratorios y ellos han dado respuesta en el sentido de que no existen productos y/o servicios que no hayan sido entregados o prestados, además que ningún Tercero ha realizado ninguna reclamación en relación con la situación presentada.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido por la CGN mediante Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 167 de 2020, determina que la información financiera de las entidades debe ser útil y para que sea útil, debe cumplir con las características cualitativas de relevancia y representación fiel, para lo cual se observarán pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable y que se conocen como Principios de contabilidad, de los cuales en el Principio 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 el hecho económico incide en los resultados del periodo.”

Así mismo, el Marco Conceptual define los elementos de los estados financieros y en relación con los ingresos indica:

“6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

69. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

(...)

71. Eventualmente, las entidades de gobierno obtienen ingresos de transacciones con contraprestación que son aquellos originados en la venta de bienes, en la prestación de servicios o en el uso que terceros hacen de los activos que producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad

76. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del

valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

84. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor. (Subrayados fuera de texto)

85. 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 futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros.

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

90. La medición es el proceso mediante el cual se asigna un valor monetario a los elementos de los estados financieros de acuerdo con una base de medición.

(...)

6.3.4. Bases de medición de activos

99. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor presente y valor neto de realización.

6.3.4.1. Costo

100. El costo de un activo corresponde, bien al importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien al valor de la contraprestación entregada, para la adquisición, producción, construcción o desarrollo de un activo hasta que este se encuentre en condiciones de utilización o enajenación. El costo es un valor de entrada, observable y específico para la entidad.”

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, que hacen parte del Marco normativo para entidades de gobierno, incorporadas al RCP mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones en especial de la Resolución 425 de 2019, 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 los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

10. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, se renuncie a ellos o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se transfieran. Para el efecto, se disminuirá el valor en libros de la cuenta por cobrar y la diferencia entre este y el valor recibido se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activos o pasivos, cualesquiera derechos u obligaciones creados o retenidos en la transferencia.” (Subrayado fuera de texto)

Esta misma normativa, refiere en la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones y Corrección de errores, lo siguiente:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.
“ (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable adoptado mediante la Resolución 193 de 2016 y sus modificaciones, 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;

(...)

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;

(...)

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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para el reconocimiento de los ingresos por la venta de bienes y servicios deberá atenderse lo dispuesto en la regulación contable, es así como en el Marco Conceptual el Principio de Devengo, determina que el reconocimiento de ingresos y derechos surge por el incremento en los beneficios económicos futuros que presentan una medición fiable y el grado de certidumbre para la obtención de dichos beneficios es suficiente, aspectos coherentes con los indicados para el reconocimiento y medición de los ingresos que esta misma normativa trae en la definición de los elementos de los estados financieros.

De otra parte, cuando la entidad recibe pagos de manera anticipada por la venta de bienes y servicios, estos recursos se registran en el pasivo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, la cual se cancela con el registro de los ingresos una vez entregado el bien o servicio.

Si como lo señalan en la comunicación, la entidad en algunos casos no efectuó en debida forma el proceso de causación porque afectó directamente el ingreso de los recursos a las cuentas de bancos y en otros casos no reconoció el pasivo por los recursos recibidos por anticipado, una vez agotados los procesos administrativos adoptados para aclarar el origen de las partidas conciliatorias, la entidad deberá realizar los ajustes necesarios, anotando que el Procedimiento para la evaluación del Control Interno contable, señala que cuando la información financiera no refleja la realidad económica, deberán adelantarse 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.

Ahora bien, para efectuar los ajustes analizarán si en la fecha de transición, por el cambio de normatividad contable la entidad había identificado estas inconsistencias, caso en el cual aplicará la Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones y Corrección de errores, la cual dispone que la entidad corregirá los errores de períodos anteriores sean materiales o no, en el período en el cual se descubre el error y la corrección no se incluye en el resultado del período, por lo que en este caso afectará la cuenta de 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De otra parte, si el valor a corregir es material, 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 presenta la información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio, de forma que los estados financieros se presenten como si el error no se hubiera cometido nunca.

CONCEPTO No. 20211100019931 DEL 22-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros pasivos
	SUBTEMAS	Creación de auxiliares para la identificación en la contabilidad de recursos recibidos en administración

Doctora
DIANA MARITZA GONZÁLEZ MEDINA
Profesional universitario
Grupo de Registro contable
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada bajo el N°20210010021522, del 26 de marzo de 2021, mediante la cual solicita la creación de un código dentro de la subcuenta 290201 que permita el registro por separado de los recursos derivados del pago anticipado del contrato de explotación en cabeza de Coltel, el cual a la fecha no se encuentra incluido como un portafolio independiente en el sistema de administración de inversiones PORFIN de la DGCPTN, por su tratamiento como unidad de caja. Se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La entidad informa:

En el proceso de auditoría la entidad de control fiscal, en el informe de auditoría del período 2018 señaló: “A 31 de diciembre de 2018 no se evidencia la creación de una cuenta bancaria ni una subcuenta contable específica, para el registro de los recursos recibidos por el Tesoro Nacional el 27/09/2017, correspondientes a la capitalización de COLTEL por parte de Colombia Telecomunicaciones equivalentes a su participación (67.5%) por \$3.242.421.244.711 más los rendimientos financieros obtenidos desde esa fecha hasta el 31 de enero de 2018 por \$54.878.892.836 y los que se hayan generado hasta el cierre de la vigencia de 2018.

(...)”

De otra parte, la CGN en comunicación 20182000013961 de 27 de febrero de 2018, dirigida al MHCP, señaló el procedimiento contable para el registro de estos recursos por la DGCPTN, según el cual debían reconocerlos como Recursos recibidos en administración.

Así mismo, en comunicación 20192000052841 de 16 de septiembre de 2019, dirigida al Tesoro Nacional, la CGN señaló: *“Atendiendo las consideraciones precedentes, se reitera el tratamiento contable definido en el concepto 20182000013961, del 27 de febrero de 2018, en el sentido de que los recursos derivados del pago*

anticipado del Contrato de Explotación en cabeza de Coltel se deben registrar en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, teniendo en cuenta que la información se encuentra registrada en el aplicativo-PORFIN del Tesoro Nacional, que a su vez sirve de auxiliar contable a la información registrada en el SIIF Nación.”

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) de las entidades de gobierno, actualizado mediante las Resoluciones 191 y 221 de 2020, será empleado para efectos de registro y reporte de información financiera a la Contaduría General de la Nación. El CGC aplicable a estas entidades está dividido en dos partes, la estructura de las cuentas y las descripciones y dinámicas.

“CAPÍTULO 1. ESTRUCTURA

CLASE	GRUPO	CUENTA	SUBCUENTA
X	X	XX	XX

El primer dígito del código contable corresponde a la Clase, el segundo al Grupo, el tercero y cuarto dígitos corresponden a la Cuenta y el quinto y sexto a la Subcuenta.

La definición de las Clases, Grupos, Cuentas y Subcuentas está reservada para la Contaduría General de la Nación. A partir de allí, las entidades podrán habilitar, discrecionalmente, niveles auxiliares en función de sus necesidades específicas, excepto para los casos en los cuales se regule la estructura de este nivel.” (Subrayado fuera de texto)

Es así como la estructura del código de la subcuenta 290201-En administración, respecto del cual consultan, corresponde a:

CLASE	GRUPO	CUENTA	SUBCUENTA
2- PASIVOS	29-OTROS PASIVOS	2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN	290201-EN ADMINISTRACIÓN

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Catálogo General de Cuentas incorporado al RCP mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, presenta una estructura a nivel de subcuenta, código sobre el cual la CGN se reserva su definición y modificaciones. En consecuencia, cuando la entidad requiere de subdivisiones a partir del sexto dígito, estas pueden ser habilitadas a nivel auxiliar según que las entidades requieran presentar un nivel de desagregación mayor.

Ahora bien, como la esencia del hecho económico en este caso corresponde a recursos que la DGCPN recibe para su administración, deberán presentarse en el código dispuesto para el efecto y corresponde a esa entidad

habilitar los auxiliares que permitan identificar la naturaleza, beneficiario y cuantía de los recursos recibidos en administración. En consecuencia, nos permitimos ratificar lo indicado en la comunicación 20192000052841 de 16 de septiembre de 2019.

CONCEPTO No. 20211100027611 DEL 21-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de la devolución de rendimientos financieros de recursos recibidos del extinto Fondo Nacional de Regalías y el Ministerio de Transporte.

Doctora

SILVIA YINETH RAMÍREZ AROCA

Profesional Universitario – Área Contable

Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena - CORMAGDALENA

Barrancabermeja D.E., Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada inicialmente con el N° 20210010016652 del 04 de marzo del 2021, sobre la que solicitó información el funcionario de CORMAGDALENA Hernando Alberto De Jesús Rocha mediante oficio radicado N° 20210010023852 del 09 de abril de 2021, y sobre la cual la CGN requirió ampliación de contexto mediante oficio N° 20211100016351 del 15 de abril del 2021, obteniendo respuesta a través de correo electrónico el 20 de abril de 2021; se emite concepto en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“ANTECEDENTE 1: DNP – CORMAGDALENA

La Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena – CORMAGDALENA (...) producto de recursos recibidos en vigencias anteriores por el Fondo Nacional de Regalías en Liquidación para la ejecución de proyecto, ha venido efectuando la consignación al Departamento Nacional de Planeación de dichos rendimientos cuya contabilización ha sido registrada como un recaudo a favor de terceros afectando la cuenta contable al crédito al momento de recibirse por la entidad bancaria y desafectándose al momento del giro a la DIRECCIÓN GENERAL DE CREDITO PUBLICO Y DEL TESORO NACIONAL.

A partir de la presente vigencia hemos presentado diferencia por conciliar en la operación recíproca toda vez el Departamento Nacional de Planeación ha reportado a través de la cuenta contable 480201 INTERESES SOBRE DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, estos rendimientos cuyas cuentas contables correlativas (Ver Cuadro), no se encuentra habilitadas en nuestro catálogo de cuentas para entidades de gobierno.

(...)

Es importante mencionar que a la fecha aún existen proyectos que se encuentran en proceso de cierre por lo anterior la devolución de posibles recursos no está determinado.

ANTECEDENTE 2: MINISTERIO DE TRANSPORTE-CORMAGDALENA

Por otro lado, la Corporación también ha efectuado devolución de rendimientos financieros al Ministerio de Transporte de recursos recibidos en vigencias anteriores para ejecución de proyectos que al igual al antecedente No 1 se han venido registrando en la cuenta contable 240790 Otros Recaudos a Favor de Terceros. La inconsistencia que se viene presentando en materia del reporte de las operaciones recíprocas es debido a que el Ministerio ha venido reportando dichos rendimientos 480201 INTERESES SOBRE DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y cuyas correlativas no están en nuestro Catálogo Contable para Entidades de Gobierno.

Por lo anterior y en aras de conciliar las inconsistencias presentadas en las operaciones solicitamos de manera muy respetuosa un lineamiento que nos permita a las dos entidades efectuar un debido reporte de estas transacciones, puesto que la cuenta contable que reporta Cormagdalena (240790) no se encuentra dentro las reglas de eliminación vigente”.

Posteriormente, mediante correo electrónico del 20 de abril de 2021, se aclaró que:

Los recursos recibidos del Fondo de Regalías fueron aprobados por el Consejo Asesor de Fondo de Regalías como asignación de recursos a proyectos que serían financiados por el Fondo Nacional de Regalías y designando su ejecutor (Resolución 690 del 10 de junio del 2004). Por su parte, los recursos recibidos del Ministerio de Transporte se ordenaron mediante Resolución 0000353 del 24 de febrero del 2020 como transferencia en virtud de lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 161 de 1994.

CONSIDERACIONES

El artículo primero del Acuerdo 009 de 2005 del Consejo Asesor del Fondo Nacional de Regalías aprobó la financiación de proyectos con cargo a los recursos del Fondo Nacional de Regalías designando a Cormagdalena como ejecutor de estos.

Posteriormente, el artículo primero del Acuerdo 010 de 2006 del Consejo Asesor del Fondo Nacional de Regalías aprobó la financiación de proyectos con cargo a los rendimientos financieros generados a 29 de noviembre de 2005, obtenidos con recursos del Fondo Nacional de Regalías asignados a Cormagdalena y designando a este último como ejecutor de estos.

El Decreto 1082 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del sector Administrativo de Planeación Nacional, señala:

“Artículo 1.2.1.3. Fondo Nacional de Regalías – En Liquidación. El Fondo Nacional de Regalías En Liquidación es una entidad pública con personería jurídica propia, adscrita al Departamento Nacional de Planeación” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, en lo relacionado con los rendimientos financieros generados con recursos del Fondo Nacional de Regalías – en Liquidación, el Decreto 1082 de 2015 establece:

“Artículo 2.2.3.1.1.2. Rendimientos financieros generados con recursos del Fondo Nacional de Regalías - en Liquidación y Saldos no Ejecutados. De conformidad con lo previsto en el Estatuto Orgánico de Presupuesto, los rendimientos financieros obtenidos por la inversión o manejo de recursos del Fondo Nacional de Regalías - en Liquidación, deberán ser consignados en el mes siguiente de su recaudo por la entidad beneficiaria y/o

ejecutora, en las cuentas de la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. De no ser consignados los rendimientos financieros se comunicará este hecho a los órganos de control competentes y a la Fiscalía General de la Nación” (Subrayado fuera del texto).

Así mismo, el artículo 4 del Decreto 2179 de 2017 señaló que “Concluido el proceso de liquidación, los bienes, derechos y obligaciones remanentes, previamente determinados por el Liquidador, serán transferidos a la Nación - Departamento Nacional de Planeación.”.

Por otra parte, la Resolución 353 de 2020 del Ministerio de Transporte estableció:

“ARTÍCULO PRIMERO. Transferir en un único desembolso la suma de SEISMIL TRESCIENTOS SESENTA Y SEIS MILLONES DE PESOS (\$6.366.000.000) M/CTE, a la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena – CORMAGDALENA, identificada con NIT 829.000.127-4, en virtud de los (Sic) dispuesto por el Artículo de lo Ley 161 de 1994.

(...)

ARTÍCULO TERCERO. Los recursos transferidos deberán ser incorporados al presupuesto de funcionamiento de la Corporación del Río Grande de la Magdalena – CORMAGDALENA” (Subrayados fuera del texto).

En lo relacionado con la regulación contable pública, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 con la que 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 Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 2407-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, así: “Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y la información suministrada en el contexto de la consulta, se desarrollan las siguientes conclusiones:

a) Reconocimiento del reintegro de rendimientos financieros a favor del Departamento Nacional de Planeación (DNP) por concepto de regalías.

El Consejo Asesor del Fondo Nacional de Regalías aprobó la financiación de proyectos con cargo a los recursos del Fondo Nacional de Regalías y a los rendimientos financieros generados a 29 de noviembre de 2005, obtenidos con recursos del Fondo Nacional de Regalías, asignados a Cormagdalena como ejecutor de estos.

Con la liquidación del Fondo Nacional de Regalías, el Decreto 1082 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del sector Administrativo de Planeación Nacional, señaló que dicho Fondo estaría adscrito al DNP. Adicionalmente, se estableció que los rendimientos generados con recursos de este Fondo deberán ser consignados en el mes siguiente de su recaudo por la entidad beneficiaria o ejecutora, en las cuentas de la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En concordancia con lo anterior, el artículo 4 del Decreto 2179 de 2017 señaló que, al concluir el proceso de liquidación, los bienes, derechos y obligaciones remanentes, previamente determinados por el Liquidador, serían transferidos al DNP.

Así las cosas, el procedimiento contable que se aplicará con el reembolso de los rendimientos financieros recaudados por Cormagdalena como entidad ejecutora del proyecto de inversión será el siguiente:

Con base en la información que suministre Cormagdalena sobre los rendimientos generados con los recursos del Fondo, el DNP reconocerá 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. Posteriormente, con el recaudo realizado por Cormagdalena el DNP debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte, Cormagdalena registrará los rendimientos financieros recaudados debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando los rendimientos sean trasladados a las cuentas establecidas por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, Cormagdalena debitará 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, el DNP debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. A su vez, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional 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.

b) Reconocimiento del reintegro de rendimientos financieros a favor del Ministerio de Transporte.

La Resolución 353 de 2020 del Ministerio de Transporte transfirió en un único desembolso la suma de SEISMIL TRESCIENTOS SESENTA Y SEIS MILLONES DE PESOS (\$6.366.000.000) M/CTE, a la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena – CORMAGDALENA, y estableció que dichos recursos serían incorporados al presupuesto de funcionamiento de esta.

Teniendo en cuenta que Cormagdalena recibió los recursos del Ministerio de Transporte por concepto de transferencia y que, de acuerdo con lo expuesto en la consulta, Cormagdalena debe reembolsar al Ministerio los rendimientos financieros generados con estos recursos, se deberá observar el siguiente procedimiento:

Con la información que suministre Cormagdalena sobre los rendimientos generados con los recursos, el Ministerio reconocerá 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. Posteriormente, con el recaudo realizado por Cormagdalena el Ministerio debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte, Cormagdalena registrará los rendimientos financieros recaudados debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando los rendimientos sean trasladados a las cuentas establecidas por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, Cormagdalena debitará 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, el Ministerio debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE según corresponda y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. A su vez, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional 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.

c) Operaciones recíprocas a reportar entre entidades

Con base en los registros contables señalados en los literales anteriores, las entidades observarán la reciprocidad de los siguientes hechos económicos:

Las cuentas por cobrar por derechos cobrados por terceros y las obligaciones por rendimientos financieros por recursos a favor de terceros.

Las operaciones interinstitucionales entre las entidades de orden nacional DNP y Ministerio de Transporte con la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

CONCEPTO No. 20211100037611 DEL 04-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Otros activos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos transferidos a los patrimonios autónomos constituidos por la empresa para el recaudo de tarifas.

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros pasivos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos transferidos a los patrimonios autónomos constituidos por la empresa para el recaudo de tarifas.

Doctora

NORA YASMIN CASTAÑO SANCHEZ

Jefe Área Gestión Contable

Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada – Metro de Medellín Ltda.

Bello, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010026722 el 22 de abril de 2021 con la cual se contesta las solicitudes de la CGN efectuadas mediante los oficios N°20202000017951 del 02 de abril de 2020 y N°20211100002261 del 12 de febrero de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“La Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada (ETMVA), y el Municipio de Medellín, suscribieron el Convenio Interadministrativo CN2011-0008 en el cual se le encomendó a la ETMVA la contratación mediante concesión de la operación preferencial y no exclusiva del servicio público de transporte masivo de pasajeros en la modalidad de servicios alimentadores al Sistema Integrado de Transporte del Valle de Aburrá (SIT-VA) cuencas 3 (Belén) y 6 (Aranjuez).

Posterior al convenio inicial la ETMVA, los concesionarios y la Fiduciaria celebraron un contrato CN 2013-0198 de Fiducia Mercantil en el cual se constituyó el FIDEICOMISO SIT-VA, teniendo presente la Resolución metropolitana 348 de febrero del 2012, dictó los parámetros para la prestación del servicio en las cuencas 3 y 6 del SITVA establecido que el sistema de recaudo estará a cargo de la empresa, la cual debe desarrollar “la constitución de un patrimonio autónomo, de administración, inversión y fuente de pago, para el manejo de los

recursos de cuencas del SIT-VA, provenientes del recaudo de la tarifa al usuario, aportes con destino a fondos especiales, entre otros”.

Asociados al recaudo el Metro de Medellín Ltda. es el responsable del manejo de los recursos recibidos de los distintos canales de recaudo y consignación de los recursos Patrimonio Autónomo en el cumplimiento de las obligaciones pactados.

El Área Metropolitana del Valle de Aburrá, en su condición de autoridad de transporte, encontró conveniente autorizar la operación conjunta de empresas de transporte público colectivo bajo la figura de CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL con miras a optimizar la prestación del servicio en rutas existentes que integran al masivo, metropolitanas, y por delegación, rutas urbanas competencia de municipios de la Región Metropolitana. Por lo tanto, la vinculación del resto de cuencas del SIT-VA bajo la figura de contrato de concesión, como se realizó para cuencas 3 y 6, fue reemplazada por los “CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL” autorizados mediante Resolución Metropolitana 01825 del 12 de diciembre de 2014, la cual le otorgo al ETMVA la facultad del recaudo del dinero del SIT-VA asociado a los diferentes terceros vinculados a través de los convenios descritos al sistema de transporte masivo.

En dichos convenios se establece, que los recursos provenientes por la operación del servicio de transporte en las rutas integradas al sistema Metro de las cuencas del SIT-VA, son recibidos y administrados por una fiducia a través de un patrimonio autónomo ya determinado, contratado por la ETMVA y cada uno de los participantes son considerados fideicomitentes con derechos establecidos, voto y participación sobre los recursos administrados por dicho patrimonio.

La estructura del patrimonio autónomo a nivel de recaudo y cuentas se encuentra establecido en el anexo 1 de este documento.

Los recursos recaudados a través de la tarifa son administrados por el patrimonio autónomo según los lineamientos definidos por la ETMVA, una vez se hace efectivo el uso del sistema de transporte por parte de los usuarios, se hace la liquidación y restitución de aportes a los diferentes fideicomitentes según las reglas de liquidación definidas por el ETMVA, y las condiciones del AMVA (Área Metropolitana del Valle de Aburra Ltda.) asociadas a las integraciones y tarifas del SITVA.

Esta actividad administrativa la desarrolla Metro de Medellín Ltda. y es quien da la instrucción al Patrimonio Autónomo, para los movimientos en las cuentas correspondientes, y así restituir los aportes a los fideicomitentes.

Teniendo presente las características del sistema, y los anexos asociados a la consulta solicitamos concepto con respecto a si el Metro de Medellín Ltda. debe reconocer en su contabilidad, todo el modelo correspondiente a la Fiducia de recaudo, administración y pago asociado al sistema SIT-VA.”.

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones relacionadas con la regulación de los sistemas de transporte masivo y la contratación para el recaudo de las cuencas 3 y 6

El artículo 14 de la Ley 86 de 1989 indica que “Los sistemas de transporte colectivo y masivo deben ser sostenibles basados en la calidad en la prestación del servicio y en el control de la ilegalidad y la informalidad por parte de las entidades territoriales. Para ello las tarifas que se cobren por la prestación del servicio, sumadas a otras fuentes de pago de origen territorial si las hubiere, deberán ser suficientes para cubrir los costos de operación, administración, mantenimiento, y reposición de los equipos...”.

El numeral 2 del artículo 3º de la Ley 105 de 1993 dispone que “La operación del transporte público en Colombia es un servicio público bajo la regulación del Estado, quien ejercerá el control y la vigilancia necesarios para su adecuada prestación en condiciones de calidad, oportunidad y seguridad”. Así mismo, el numeral 7 señala que “... la prestación del servicio de transporte público estará sujeta a la expedición de un permiso o contrato de concesión u operación por parte de la autoridad competente”.

La Resolución 1371 de 2008 del Ministerio de Transporte aprobó como autoridad de transporte masivo en el Valle de Aburrá, el Área Metropolitana del Valle de Aburrá conformada por los municipios de Medellín, Envigado, Bello, Itagüí, Girardota, Barbosa, Copacabana, Sabaneta, La Estrella y Caldas.

El artículo 24 de la Ley 1508 de 2012 dispone que “Los recursos públicos y todos los recursos que se manejen en el proyecto deberán ser administrados a través de un patrimonio autónomo constituido por el contratista, integrado por todos los activos y pasivos presentes y futuros vinculados al proyecto. La entidad estatal tendrá la potestad de exigir la información que estime necesaria, la cual le deberá ser entregada directamente a la solicitante por el administrador del patrimonio autónomo, en los plazos y términos que se establezca en el contrato. Los rendimientos de recursos privados en el patrimonio autónomo pertenecen al proyecto”.

El artículo 33 de la Ley 1753 de 2015 establece que “Con el objeto de contribuir a la sostenibilidad de los sistemas de transporte, a la calidad del servicio y de su infraestructura, incrementar la seguridad ciudadana, la atención y protección al usuario, al mejoramiento continuo del sistema y contar con mecanismos de gestión de la demanda, las entidades territoriales podrán establecer recursos complementarios a los ingresos por recaudo de la tarifa al usuario, que podrán ser canalizados a través de fondos de estabilización y subvención” (Subrayado fuera del texto).

Por otra parte, la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá limitada y el municipio de Medellín suscribieron el convenio interadministrativo CN2011-0008 del 03 de febrero de 2011 y sus modificaciones con el siguiente objeto:

“Por el presente Convenio EL MUNICIPIO entrega a LA EMPRESA la explotación de los corredores viales Troncal U. de M – Aranjuez y Pretroncal (Estación Industriales del Metro – Avenida Oriental – Avenida Echeverri – Carrera Bolívar – Estación Hospital del Metro), genéricamente denominados Metroplús, en forma especial y exclusiva.

PARÁGRAFO: Se otorga permiso de uso de las vías mencionadas a LA EMPRESA, lo que no excluye el mantenimiento de las mismas por parte del MUNICIPIO.

Las vías mencionadas y las estaciones y patios se entregan por parte del MUNICIPIO a LA EMPRESA, para que realice la operación del servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros de mediana capacidad bajo el modo terrestre automotor, con todos sus componentes: administración de la operación, administración de

las estaciones y recaudo, control y comunicaciones, con todos sus derivados: Compra de equipos, selección, capacitación y vinculación de personal, vigilancia y aseo, entre otros.

Para el efecto, EL MUNICIPIO aportará a LA EMPRESA los recursos en dinero para que adquiera el equipo rodante necesario para el servicio de transporte masivo en las vías antes descritas.

LA EMPRESA adelantará el proceso de licitación pública, por medio de la cual entregará en concesión la operación de los servicios alimentadores al SITVA en las cuencas 3 y 6, de conformidad con las normas vigentes que rigen la materia y las políticas y parámetros definidos por la autoridad de transporte masivo, para lo cual se autoriza a LA EMPRESA para utilizar la infraestructura de vías en estas cuencas.” (Subrayados fuera del texto).

En la cláusula sexta del convenio, establece las obligaciones de las partes, entre las que se establecen como obligaciones de la empresa:

“a) Adelantar los procesos contractuales para la adquisición de equipo rodante, recaudo, control y comunicaciones y operación de los servicios de alimentación

b) Gestionar y obtener ante la Autoridad de Transporte Masivo las autorizaciones y/o permisos necesarios para la contratación de los servicios alimentadores

c) Administrar y presentar informes sobre los recursos aportados por EL MUNICIPIO y el reporte de pagos generados por la entidad fiduciaria...” (Subrayado fuera del texto)

En virtud de lo acordado entre la empresa y el municipio de Medellín en el Convenio CN 2011-0008 / 3333, se suscriben los contratos de concesión para la operación preferencial y no exclusiva del servicio público de transporte masivo de pasajeros en la modalidad de servicios alimentadores al SIT-VA, cuencas 3 y 6 con las empresas Masivo de Occidente S.A.S y Sistema Alimentador Oriental S.A.S.

Con la Resolución Metropolitana 918 de 2011 (modificada por la Resolución 348 de 2012) el Área Metropolitana del Valle de Aburrá dictó los parámetros para la prestación del servicio de las cuencas 3 y 6 del SIT-VA y estableció que el Sistema de Recaudo estará a cargo de la Empresa, la cual también deberá seleccionar la Sociedad Fiduciaria o Administrador Financiero del SIT-VA, encargada de administrar los recursos provenientes de la tarifa del usuario.

En cumplimiento de lo anterior, se suscribe el contrato de fiducia mercantil CN2013-0198 entre la Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburra Limitada y CORFICOLOMBIANA S.A. el cual establece en su cláusula primera que el objeto de dicho contrato es la “Constitución de un patrimonio autónomo, de administración, inversión y fuente de pago, para el manejo de los recursos de cuencas del SIT-VA provenientes del recaudo de la tarifa al usuario, aportes con destino a fondos especiales, entre otros”.

En la cláusula cuarta del mismo contrato de fiducia, modificada por el Otro sí No 3 y Otro sí No 4, se establece que son fideicomitentes del patrimonio autónomo, entre otros, La Empresa de Transporte Masivo del Valle de Aburrá Limitada, Masivo de Occidente S.A.S, Sistema Alimentador Oriental S.A.S. (SAO6), así como los nuevos

contratistas con los que la empresa suscriba contratos de concesión o acuerdos comerciales para el funcionamiento del SIT-VA.

En ese mismo sentido, la cláusula quinta, modificada por el Otro Sí No 3 y Otro sí No 4, establece que son beneficiarios del patrimonio autónomo los agentes del SIT-VA, que debido a las previsiones contractuales tienen el derecho a ser remunerados de manera permanente y continua por el mismo, señalando a las empresas fideicomitentes y, adicionalmente, al municipio de Medellín en lo relacionado con la estructura de fondos definidas para las cuencas 3 y 6, entre otros.

La cláusula trigésimo-octava del contrato, agregada mediante Otro Sí No 3, establece:

“CLÁUSULA TRIGESIMO OCTAVA-PROCEDIMIENTO DE PAGOS y/o GIROS: LA EMPRESA instruirá a LA FIDUCIARIA los pagos y/o giros que deba realizar con cargo a los recursos fideicomitados, indicando la SUBCUENTA con cargo a la cual deban realizarse los mismos y conforme con lo establecido en los respectivos MANUALES DE PROCEDIMIENTOS de cada Subcuenta...”

2. Consideraciones para el Marco Normativo de Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, señala en el numeral 5 los principios de contabilidad pública, y define la esencia sobre forma como: “las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica, por ello, esta debe primar cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayados fuera de texto)

Adicionalmente, el numeral 6.1.1 define los activos en los siguientes términos:

“6.1.1 Activos

47. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

48. El control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

49. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La

titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control (...)

50. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente capacidad del activo para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo.

(...)

52. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

(...)

55. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayados fuera del texto).

En lo relacionado con el reconocimiento de activos, el numeral 6.2.1 del Marco conceptual establece que “Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.”

3. Consideraciones para el Marco Normativo de Entidades de Gobierno

La Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexa a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones establece:

“2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a

través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.” (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, en lo relacionado con los ingresos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión, el numeral 1.3 de la Norma señala:

“21. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 y sus modificaciones, describe la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR LOS CONCESIONARIOS, así: “Representa los recursos en efectivo que controla la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por los concesionarios, los cuales provienen de recursos entregados por la entidad concedente, de manera directa o a través de la tesorería centralizada; de los rendimientos de dichos recursos; y de los recursos que le sean transferidos a la entidad concedente”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se desarrollan las siguientes conclusiones:

El Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorros del Público anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones establece los criterios para la identificación y reconocimiento de los activos, por lo que, según su definición, representan recursos controlados por la empresa producto de sucesos pasados de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros. De igual forma, señala que, bajo algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, sin embargo, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia y control del activo.

Esto quiere decir que una empresa controla un recurso si puede, entre otros, decidir el propósito para el cual se destina el activo; obtener sustancialmente los beneficios que se espera fluyan de la propiedad; prohibir, a terceras personas, el acceso al activo y asumir sustancialmente los riesgos asociados con el activo. En razón a lo anterior, las empresas deben realizar juicios profesionales para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento de activo; de igual forma, las normas de contabilidad establecen criterios generales que orientan la aplicación de dicho juicio profesional.

Teniendo en cuenta los acuerdos pactados en el convenio interadministrativo con el municipio de Medellín, así como los contratos de concesión suscritos con las diferentes empresas prestadoras del servicio de rutas alimentadoras para las cuencas 3 y 6, se puede observar que las funciones delegadas a la empresa Metro tienen por objeto la administración y gestión de los bienes y recursos dispuestos por el Municipio para la prestación del servicio público de transporte, de tal forma que el reconocimiento de los recursos recaudados

por cobro de tarifas en el patrimonio autónomo constituido para ello se deberá analizar desde la perspectiva de la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

La Norma de acuerdos de concesión establece que una entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos, con independencia de que tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión.

De igual forma, señala que la entidad concedente reconocerá los activos en concesión siempre y cuando esta u otra del mismo sector controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión.

Según el artículo 14 de la Ley 86 de 1989, las entidades territoriales son las encargadas de garantizar la sostenibilidad de los sistemas de transporte colectivo y masivo para lo cual deberán garantizar que las tarifas que se cobren por la prestación del servicio u otras formas de pago sean suficientes para cubrir costos de operación, administración, mantenimiento y reposición de equipos.

Así mismo, basados en el hecho de que la operación de transporte público es un servicio público bajo la regulación del Estado, las entidades territoriales son las llamadas a ejercer la autoridad sobre esta materia en sus respectivos territorios, razón por la cual la Resolución 1371 de 2008 del Ministerio de Transporte aprobó como autoridad de transporte masivo en el Valle de Aburrá, el Área Metropolitana del Valle de Aburrá conformada por los municipios de Medellín, Envigado, Bello, Itagüí, Girardota, Barbosa, Copacabana, Sabaneta, La Estrella y Caldas.

En este sentido, se observa que es el Municipio el que controla o regula los servicios que deben proporcionar los concesionarios con los activos, los destinatarios o el precio de los mismos que, para este caso, están asociados a la prestación del servicio público de transporte.

Por otra parte, de conformidad con lo pactado en el convenio interadministrativo y los acuerdos de concesión, las funciones de la empresa Metro están ligadas a la administración de bienes y la gestión contractual mediante la suscripción de concesiones que sean necesarias para la operación del servicio de transporte en las cuencas 3 y 6, para lo cual el Municipio otorga el permiso de uso de las vías sin que esto excluya el mantenimiento que este último asume como entidad titular de estas. Adicionalmente, el municipio de Medellín se compromete a brindar los recursos necesarios para la debida operación de las cuencas entregadas en concesión.

Dado lo anterior, es el municipio de Medellín la entidad que cumple con las características establecidas por la Norma de acuerdos de concesión para el reconocimiento de los activos como entidad concedente, así como los ingresos generados por la operación incluyendo el saldo que corresponda del patrimonio autónomo constituido por Metro en conjunto con las empresas concesionarias para el recaudo de tarifas al usuario y del cual el Municipio es beneficiario.

Así las cosas, el municipio de Medellín como entidad concedente realizará el reconocimiento del valor de los recaudos en el patrimonio autónomo con base en la información suministrada por la empresa Metro atendiendo los siguientes registros:

Con las liquidaciones periódicas que realice el patrimonio autónomo sobre las recargas de pasajes, el Municipio debitará la subcuenta 198901-Recursos de la entidad concedente en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados de la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS y acreditará la subcuenta 291030-Pasajes de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Posteriormente, con las liquidaciones periódicas que realice el patrimonio autónomo sobre los pasajes validados, el Municipio debitará la subcuenta 291030-Pasajes de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditará la subcuenta 411080-Pasajes de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

La empresa Metro para efectos de control de estos recursos, puede realizar registros en cuentas de orden aumentando o disminuyendo los saldos de la subcuenta 930804-Recursos entregados en administración - Fiducia mercantil de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y de la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

CONCEPTO No. 20211100052311 DEL 01-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros pasivos Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos transferidos por el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (FUTIC) a Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC).

Doctora
NASLY TORRES BERNAL
Coordinador de Gestión
Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010032962, el 19 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

Ajustar el tratamiento contable de los recursos transferidos por el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (FUTIC) a Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC) para funcionamiento y operación, dispuesto en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos que el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones transfiere a los operadores públicos del servicio de televisión, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 169 de 2020, con el fin de que se contabilice en su integridad como un ingreso por transferencia por parte de RTVC, teniendo en cuenta que estas transferencias pasan a ser parte del patrimonio de la entidad, como recursos propios. Adicionalmente, la consultante destaca, entre otros aspectos, lo siguiente:

“(…) Como antecedentes te comento:

Mediante la Ley 1978 de 2019, por la cual se moderniza el sector de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones -TIC, se distribuyen competencias, se crea un regulador único y se dictan otras disposiciones, determinó lo siguiente:

- *“El artículo 21 de la Ley 1978, que modificó el artículo 34 de la Ley 1341 de 2009, creó el FUTIC y determinó como objeto del FUTIC entre otros aspectos financiar los planes, programas y proyectos para facilitar prioritariamente el acceso universal y el servicio universal de todos los habitantes del territorio nacional a las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, garantizar el fortalecimiento de la televisión pública. Así mismo, ordenó que, como garantía de la televisión pública y de la radiodifusión sonora pública, se mantendrá anualmente, por lo menos, el monto máximo de recursos que, desde la creación del Fondo para el Desarrollo de la Televisión y los Contenidos (FonTV), fueron destinados*

por éste a RTVC y a los canales regionales de televisión. Así mismo, se mantendrá, por lo menos, el monto promedio destinado a RTVC por el Fondo de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (FonTIC), desde su creación, para la radiodifusión sonora pública. Estos montos serán traídos a su valor presente al momento de la entrada en vigencia de la presente Ley y esta base será ajustada en el mismo porcentaje de variación anual del Índice de Precios al Consumidor (IPC)". Negrilla fuera de texto

- "El artículo 22 de la Ley 1978, que modificó el artículo 35 de la Ley 1341 de 2009, prevé en el numeral 17 "(...) Apoyar el fortalecimiento de los operadores públicos del servicio de televisión. En cualquier caso, el giro de los recursos para cada uno de los operadores se efectuará en una sola anualidad y no por instalamentos, de acuerdo con la reglamentación que para el efecto expida el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, sin que en ningún caso tales recursos puedan ser destinados a gastos de funcionamiento por un monto superior al 10% anual de lo girado, excepto para el caso de RTVC. (...)" Negrilla fuera de texto

- "El artículo 45 de la Ley 1978, establece que "(...) el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones podrá transferir a Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC), gestor de la radio y la televisión pública, los recursos para la prestación del servicio y el fortalecimiento de la radio y la televisión pública nacional, la administración, operación y mantenimiento de la red pública nacional de la radio y la televisión, la migración de los medios públicos a las plataformas convergentes, la producción de contenidos y la recuperación de la memoria de la radio y la televisión pública.(...)" Negrilla fuera de texto

- De acuerdo con lo anterior el FUTIC expidió la RESOLUCIÓN NÚMERO 00006 DE ENERO DE 2021 (la cual adjunto) en el resuelve establece:

ARTÍCULO 1. ORDENAR la transferencia por valor de hasta POR CIENTO TREINTA Y SIETE MIL CIENTO VEINTISIETE MILLONES TRECIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y CUATRO M/CTE (\$137.127.347.884) al operador nacional de la Radio y la Televisión Públicas-Radio Televisión Nacional de Colombia -RTVC, Empresa Industrial y Comercial del Estado - EICE identificada con N.I.T. 900.002.583-6. El importe se realiza con cargo al Certificado de Disponibilidad Presupuestal No. 17221 del 4 de enero de 2021, con el propósito de que esa entidad atienda sus gastos de funcionamiento y operación durante la vigencia fiscal de 2021, de acuerdo con lo ordenado en la Ley 1341 de 2009, modificada por la Ley 1978 de 2019 de la siguiente desagregación.

Funcionamiento: comprende los gastos asociados a la planta de personal de RTVC, contratación del programa de seguros, gastos generales e Impuestos nacionales y territoriales a cargo de RTVC. Adicionalmente, se incluye los gastos de Closed Caption, el funcionamiento del canal Señal Colombia, la AOM de la red de televisión analógica y la prestación del servicio de segmento satelital. Estos gastos corresponden a la base 2020 por \$89.444.095.836 más el IPC publicada por el DANE.

Operación: comprende a los gastos asociados a la administración, mantenimiento y operación de la red pública de radio; la administración y custodia del patrimonio audiovisual; mantenimiento de las soluciones tecnológicas necesarias que exige la infraestructura para la entrega de contenido y servicios convergentes existentes y la generación de los contenidos de la Radio Nacional de Colombia y Radiónica.

Dentro de los considerandos de la Resolución expresa:

De acuerdo con lo expuesto para RTVC, la transferencia corriente al asignarse pasa a formar parte del su patrimonio como un recurso propio y se ejecuta con el régimen presupuestal de RTVC que corresponde al de las EICE, como EICE el presupuesto de RTVC no hace parte del Presupuesto General de Nación-PGN, de acuerdo con el artículo 3° del Estatuto Orgánico Presupuesto y el Artículo 85 de la Ley 489 de 1998 y Ley 38 de 1989, Art.2; Ley 179 de 1994, art.1º Negrilla fuera de texto.

(...)"

CONSIDERACIONES

El artículo 5º de la Resolución 922 del 03 de junio de 2020 "Por la cual se establecen las reglas para la asignación y ejecución de los recursos a los que se refiere el numeral 17 del artículo 35 de la Ley 1341 de 2009", establece los planes de inversión a financiar con los recursos dentro de los cuales incorpora la operación y el funcionamiento de los operadores públicos.

Además, en los artículos 9º y 10º de la Resolución 922 del 03 de junio de 2020 se establece la obligación de los operadores públicos de televisión de presentar un plan de inversión ante el Grupo Interno de Trabajo de Fortalecimiento al Sistema de Medios Público, o quien haga sus veces, el cual será aprobado mediante Resolución de asignación de recursos, expedida durante el primer trimestre de la vigencia a financiar.

Entre tanto, el literal o) del artículo 15 de la referida Resolución establece como una de las obligaciones a cargo de los operadores públicos de televisión:

"Reintegrar los recursos que no hayan sido ejecutados al terminar la vigencia fiscal para la cual se expidió la resolución respectiva y aquellos que no se ejecuten conforme con lo establecido en la resolución particular que determine la financiación con los recursos del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones". (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, la Resolución 433 del 03 de junio de 2020, "Por la cual se establecen las reglas para la asignación y ejecución de los recursos a los que se refieren los numerales 3º, 4º, 10º, 16, 18 y 21 del artículo 35 de la Ley 1341 de 2009, y el artículo 45 de la Ley 1978 de 2019", reglamentó las transferencias al operador público nacional de televisión definiendo en el capítulo 4, los conceptos a financiar y las obligaciones previstas para el uso de los recursos, además de las obligaciones generales para los operadores públicos de televisión contenidas en dicha Resolución.

Es así como el literal j) del artículo 13 de la Resolución 433 del 03 de junio de 2020, establece como obligación a cargo de los operadores públicos de televisión:

"Reintegrar los recursos que no hayan sido ejecutados al terminar la vigencia fiscal para la cual se expidió la resolución respectiva y aquellos que no se ejecuten conforme con lo establecido en la resolución particular que determine la financiación con los recursos del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones". (Subrayado fuera de texto)

Entre tanto, mediante la Resolución 00006 de 2021 se ordena la transferencia de recursos al operador público nacional de la radio y la televisión públicas Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC), Empresa Industrial y Comercial del Estado, con el propósito de garantizar la financiación de la operación y el funcionamiento del operador público nacional del servicio de radio y televisión y de la red pública nacional de radio y televisión, para la prestación de los servicios públicos de radio y televisión en cabeza RTVC, así como la red y del segmento satelital tanto para RTVC como para toda la Televisión Pública.

En los artículos 4º y 5º de la referida Resolución se señala lo siguiente:

“ARTÍCULO 4. EJECUCIÓN Radio Televisión Nacional de Colombia – RTVC, ejecutará la transferencia objeto de la presente resolución, de acuerdo con la propuesta presentada, consistente en garantizar la financiación de la operación y el funcionamiento del operador público nacional del servicio de radio y televisión y de la red pública nacional de radio y televisión, para la prestación de los servicios públicos de radio y televisión en cabeza RTVC, así como la red y del segmento satelital tanto para RTVC como para toda la Televisión Pública.

ARTÍCULO 5. SEGUIMIENTO A LA EJECUCIÓN En el marco de lo previsto en el artículo 24 de la Resolución 433 de 2020, el responsable del seguimiento a la ejecución de los recursos será el Coordinador del Grupo Interno de Trabajo de Fortalecimiento al Sistema de Medios Públicos y la Subdirección de Radiodifusión Sonora”.

Frente a la regulación contable pública, el numeral 1.3. de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por medio de la Resolución 218 de 2020, señala:

“1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

(...)" (Subrayado fuera de texto)

La CGN incorporó al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos que el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones transfiere a los operadores públicos del servicio de televisión, mediante la Resolución 169 de 2020, el cual establece, entre otros, lo siguiente:

"1. ASIGNACIÓN Y GIRO DE RECURSOS DEL FONDO ÚNICO TIC

Con la expedición del acto administrativo de asignación de recursos a RTVC, el Fondo Único TIC debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Ahora bien, si los recursos se asignan a un operador público del servicio de televisión regional, el Fondo Único TIC debitará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 240205-Subvención por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Con la asignación de los recursos, RTVC debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS...

(...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la entrega de los recursos por parte del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (FUTIC) a favor de la Radio y la Televisión Públicas, Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC) se efectúa sin contraprestación, con el propósito de que se destine únicamente a la financiación del plan de inversión aprobado mediante la Resolución 00006 de 2021, para su ejecución durante la vigencia 2021.

Adicionalmente, con base a lo establecido en el literal o) del artículo 15 de la Resolución 922 de 2020 y en el literal j) del artículo 13 de la Resolución 433 de 2020, los operadores públicos de televisión deben reintegrar los recursos que no se ejecuten conforme con lo establecido en la resolución particular que determine la financiación con los recursos del FUTIC.

En ese sentido, se impone una obligación a RTVC de usar o consumir los beneficios económicos o potencial de servicios futuros incorporados a los recursos recibidos, en los términos y especificaciones establecidas por el FUTIC; que de no cumplirlos conllevaría a la devolución de los recursos al FUTIC, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacerlo exigible, configurándose los elementos contenidos en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, para reconocer contablemente este hecho económico como una transferencia condicionada.

Así las cosas, le corresponderá al FUTIC y a RTVC aplicar el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos que el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las

Comunicaciones transfiere a los operadores públicos del servicio de televisión, establecido en la Resolución 169 de 2020.

CONCEPTO No. 20211100069891 DEL 03-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros Pasivos Ingreso por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los convenios interadministrativos

Doctora
NUBIA ESPERANZA PINZÓN PINZÓN
Contador Público

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010041772 el 16 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) Agradezco su colaboración para que porfa me guíe en el proceso de causación de convenios. El municipio de Gachancipa realizó un convenio con el iccu para el mejoramiento de una vía de la vereda San Martín; mi duda va enfocada al reconocimiento del ingreso en el momento de la firma del convenio se reconoce a el ingreso o se lleva a un pasivo? (...)”.

Mediante correo electrónico enviado el 30 de julio se solicitó copia del convenio o contrato realizado entre el municipio de Gachancipa y el ICCU para el mejoramiento de la vía de la vereda San Martín, posteriormente el mismo día se realiza llamada telefónica a la doctora Nubia Esperanza Pinzón, informando de la solicitud realizada para tener claridad frente a la consulta, el 5 de agosto se recibe el documento “ADICIÓN NO. 1 Y PRÓRROGA No. 3 AL CONVENIO ICCU No. 733 DE 2018 ENTRE EL INSTITUTO DE INFRAESTRUCTURA Y CONCESIONES DE CUNDINAMARCA – ICCU Y EL MUNICIPIO DE GACHANCIPÁ”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el

reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros (...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

69. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación. (...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de

los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

84. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

85. 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 futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros”. (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, modificada por la Resolución 218 de 2020, 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 entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

(...)

1.3.2. Medición

21. 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. (...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso. El valor de mercado y el costo de reposición se determinarán conforme a lo definido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para estas bases de medición.

24. 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)

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, actualizado por la Resolución 90 de 2020, 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 en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias.

También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

Los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan con el propósito de que la entidad que los reciba cumpla con ellos una finalidad específica. La entrega de recursos a sociedades fiduciarias se puede hacer directamente o a través de otra entidad de gobierno o empresa pública.

Los recursos bajo el control de la entidad son aquellos sobre los cuales esta tiene la capacidad de definir su uso para obtener un potencial de servicio, a través de la aplicación de los recursos administrados a la finalidad establecida, o para generar beneficios económicos futuros, los cuales se pueden materializar en el pago de obligaciones a cargo de la entidad o en la obtención de ingresos o financiación”.

(...)

"3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad.

(...)

3.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue en administración, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR, 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR o 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR. (...)

Los recursos entregados en administración se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la entidad que los reciba invierta dichos recursos.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando la entidad que administra los recursos informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o, para el caso del pago de beneficios a los empleados con recursos del plan de activos, la subcuenta Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, si el uso de los recursos implica la generación de un activo que será administrado por la entidad, esta debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS. (...)”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar aspectos tales como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como una contraprestación directa por la prestación de sus servicios, si los recibe en el marco de la administración, o si los recibe como transferencia o subvención.

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.

Es pertinente identificar quién tiene el control de los recursos financieros y asume los riesgos sustanciales, siendo este un factor determinante para dilucidar los registros contables que deben efectuar las entidades involucradas, para lo cual se deberán definir los elementos esenciales, apoyados en juicios profesionales, para determinar a cuál de los siguientes escenarios, corresponde la intención de cada acto jurídico celebrado entre las mismas:

a. Recursos entregados en administración

Si el Municipio recibe y ejecuta recursos financieros, en el marco de un convenio interadministrativo y asume responsabilidades por la obligación a su cargo, la cual consiste en desarrollar un conjunto de actividades

previamente especificadas por cuenta y riesgo de la entidad que entrega los recursos en administración. En estas circunstancias, el Municipio 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 el Municipio ejecuta un convenio en el que asume responsabilidades de administración de los recursos financieros, al recibirlos, 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. Por 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 la ejecución de los recursos, el Municipio debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS-RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la entidad que entrega los recursos debe reconocer en su contabilidad los hechos económicos derivados de la gestión efectuada, ya sean estos activos adquiridos o construidos, el pago de pasivos o gastos, y actualizar el valor de la subcuenta 190801-En administración, de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

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 al Municipio

Cuando una entidad entrega los recursos y cede la titularidad plena de los mismos al Municipio, sin exigir contraprestación directa, dicha operación constituye un gasto por transferencia para la entidad cedente y un ingreso por transferencia para el Municipio. 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 con la existencia o no de condiciones específicas, la entidad podrá adherirse a uno de los dos tratamientos expuestos a continuación:

i. Transferencia 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, el Municipio 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. Transferencia 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, el Municipio 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 el Municipio inicie la ejecución de los recursos reconocerá los activos o gastos que corresponda y su respectiva cuenta por pagar, alternamente, reconocerá el ingreso por transferencia 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.

Es de precisar que se solicitó copia del convenio y/o contrato celebrado entre el Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca – ICCU y el municipio de Gachancipá, a fin de contar con los elementos necesarios para atender su consulta. Pero solo se recibió la adición y prórroga a este, por lo tanto, este despacho se abstiene de pronunciarse sobre la correcta contabilización del mejoramiento de la vía que conduce a la vereda San Martín, toda vez que, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, quién tiene el derecho de propiedad de los recursos, cuál es la contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, la existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

CONCEPTO No. 20211100082571 DEL 07-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros pasivos
	SUBTEMAS	Depuración de cuentas contables reconocidas en el pasivo

Doctor
WILLIAM ANDRÉS ROBLEDO ACOSTA
Subdirector Administrativo y financiero
Agencia Nacional de Tierras
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010048222, el 24 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) La ANT recibió del extinto INCODER un pasivo correspondiente a saldos a favor de terceros por concepto de arrendamientos de los predios ubicados en las Islas del Rosario y San Bernardo, los cuales la entidad ha venido circularizando con los arrendatarios con el fin de que se haga efectivo el cobro por parte de ellos, sobre dicha cuenta, la entidad viene realizando un proceso de revisión y verificación por medio de la solicitud de certificaciones a los arrendatarios, en las cuales en su mayoría nos han informado que a la fecha de terminación y/o fecha de entrega del contrato por parte del INCODER a la ANT, no existían saldos a favor ni en contra de ninguna de las partes. Estos saldos están registrados en la cuenta 291005 Arrendamiento operativo

Con lo expuesto de manera atenta solicitamos su concepto en torno a lo siguiente:

La presentación y revelación de esta cuenta en la estructura de los Estados Financieros de la entidad teniendo en cuenta la falta de respuesta por parte de algunos arrendatarios entregados por el extinto INCODER, dado que estos saldos no reflejan la realidad económica de la entidad.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, sobre las características cualitativas de la información financiera, establece:

“4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

17. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.”

Sobre el principio de contabilidad de Esencia sobre forma se establece que: “(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.”

Adicionalmente, define un pasivo como “(...) una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.” (Subrayado fuera de texto)

La Norma de cuentas por pagar contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 424 de 2019 y modificado por la Resolución 218 de 2020, 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. (...)

3.5. Baja en cuentas

5. Se dejará de reconocer, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire, el acreedor renuncie a ella o se transfiera a un tercero.”

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos, por lo que, le correspondía a la entidad evaluar si las obligaciones trasladadas cumplían los criterios de reconocimiento.

Posterior a su reconocimiento, una cuenta por pagar se dejará de reconocer, total o parcialmente, 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.

Ahora bien, teniendo en cuenta que las características fundamentales de relevancia y representación fiel señalan que la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones de los usuarios y es útil si representa fielmente los hechos económicos, lo cual se alcanza cuando la descripción de un fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo, para el caso particular, en el cual se presentan cuentas por pagar de entidades ya liquidadas, es responsabilidad de la administración dar cumplimiento a las características fundamentales, para lo cual, de forma permanente se debe realizar el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas y adelantar las gestiones administrativas que se requieran para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, con el fin de que no se presenten situaciones como la existencia de valores que no representan ninguna obligación o salidas de efectivo para la entidad.

El proceso de depuración de saldos no solo consiste en la simple eliminación, por lo cual, la entidad debe adelantar todos los esfuerzos administrativos que razonablemente tenga a su alcance, en procura de realizar la debida evaluación con el fin de identificar la pertinencia de la baja en cuentas o amortización de las obligaciones e identificar las razones por las cuales las obligaciones expiraron o del por qué los arrendatarios decidieron renunciar a los derechos asociados a la propiedad de los cánones de arrendamiento recibidos por anticipado.

Si de la evaluación realizada se desprende que la Agencial Nacional de Tierras no tiene una obligación a favor de terceros por concepto de arrendamientos de los predios ubicados en las Islas del Rosario y San Bernardo, deberá dar de baja dicha obligación debido a que no se cumple los criterios para ser reconocida como pasivo, lo anterior conforme al proceso de depuración contable que establezca la entidad.

Dado que los procesos de depuración contable recaen en las instancias administrativas, serán estas las encargadas de definir las políticas y procedimientos administrativos propios de la entidad, de conformidad con los lineamientos generales en materia de calidad de la información y las obligaciones frente a la depuración contable permanente y sostenible del sistema de información, contenidas en el Procedimiento de control interno contable, anexo a la Resolución No. 193 de 2016, y deberán adoptar las medidas pertinentes a efectos de evitar que se sigan presentando acumulación de partidas que posteriormente representan problemas de confiabilidad en la información contable.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100002081 del 11-02-2021
 20211100013821 del 07-04-2021
 20211100016371 del 15-04-2021
 20211100027051 del 19-05-2021
 20211100042571 del 11-06-2021
 20211100047481 del 21-06-2021
 20211100050911 del 24-06-2021
 20211100060811 del 28-07-2021
 20211100061801 del 04-08-2021
 20211100067521 del 19-08-2021

20211100061781 del 04-08-2021
20211100064691 del 11-08-2021
20211100066581 del 17-08-2021
20211120066861 del 18-07-2021
20211100069001 del 27-08-2021
20211100069081 del 30-08-2021
20211100070361 del 08-09-2021
20211100077491 del 15-09-2021
20211100082921 del 08-10-2021
20211100086191 del 20-10-2021
20211100093501 del 23-11-2021
20211100114041 del 29-12-2021
20211100114081 del 29-12-2021

1.17 PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DEL GOBIERNO

CONCEPTO No. 20211100060721 DEL 27-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Patrimonio de las Entidades de Gobierno
	SUBTEMAS	Estados Financieros

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Estados Financieros

3	MARCO NORMATIVO	Entidades en liquidación
	TEMAS	Patrimonio de las Entidades de Gobierno Patrimonio de las Empresas
	SUBTEMAS	Estados Financieros

Doctor
CRISTIAN ARNULFO MERCHÁN SÁNCHEZ
Analista de Proyectos Especiales
Informa Colombia
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010036022 el 09 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La siguiente tiene como motivo el solicitar mayor información respecto al por qué se encuentran empresas que reportan dentro de sus estados financieros específicamente el rubro de capital fiscal (patrimonio) con un valor negativo, teniendo presente que la naturaleza de dicha cuenta debe ser un valor positivo. Es por esto que

acudo a usted para tener mayor claridad en la información y así mismo tener un respaldo ya sea normativo o procedimental que aplique para dichas entidades.

En comunicación vía telefónica que se obtuvo el día miércoles 09 de junio, con el área mesa de ayuda, el asesor Nicolás Villa sugiere envía correo reportando las entidades que presentan esta novedad y de igual manera, indicar que cada entidad corresponde a un asesor diferente (adjunto documento)”.

CONSIDERACIONES

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, define el patrimonio así:

“6.1.3. Patrimonio

62. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, una vez deducidas las obligaciones, que tiene la empresa para cumplir las funciones de cometido estatal.

63. El patrimonio suministra información sobre los fondos aportados por el Estado y los particulares, las ganancias o pérdidas acumuladas y las reservas que permiten a los usuarios conocer las restricciones, legales o de otro tipo y que afectan la capacidad de la empresa para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio”.

Por otra parte, la norma de Presentación de Estados Financieros de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 414 de 2014, y actualizadas según la Resolución 219 de 2020, señala:

“1.3.2.3. Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas (...)

24. El nivel de información suministrada variará para cada partida, así, por ejemplo: (...)

f) Los componentes del patrimonio se desagregarán en capital, primas en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social, resultados de ejercicios anteriores, resultados del ejercicio, reservas, así como ganancias o pérdidas por operaciones específicas que de acuerdo con las normas se reconocen en el patrimonio y se presentan en el otro resultado integral. En el caso de estados financieros consolidados se incluirá la participación no controladora. (...)”

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas (CGC), utilizado por las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público e incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución No. 139 de 2015 y sus modificaciones, describe el grupo 32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS, así: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el

capital de las empresas públicas; la prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social; el resultado del ejercicio; los resultados de ejercicios anteriores; las reservas; y las ganancias o pérdidas de algunos activos o pasivos cuyas variaciones se reconocen directamente en el patrimonio”.

Y describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, así: “Representa el valor de los recursos otorgados para la creación de empresas no societarias, así como como las variaciones que este tenga producto de nuevas aportaciones, de la combinación o traslado de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses, o de los excedentes financieros distribuidos a la empresa no societaria” Además establece que se debita por el valor del capital que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de negocios o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de negocios, cuando la combinación se clasifique como una unión de intereses. (Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, define el patrimonio, así:

“6.1.3. Patrimonio

67. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, una vez deducidas las obligaciones, que tiene la entidad para cumplir las funciones de cometido estatal”.

Por otra parte, la norma de Presentación de Estados Financieros de las Normas para el Reconocimiento, “1.3.2.3. Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas (...)

24. El nivel de información suministrada variará para cada partida, así, por ejemplo: (...)

f) Los componentes del patrimonio se desagregarán en capital, prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social, resultados de ejercicios anteriores, resultados del ejercicio, reservas, así como ganancias o pérdidas por operaciones específicas que de acuerdo con las normas se reconocen en el patrimonio. En el caso de estados financieros consolidados se incluirá la participación no controladora”. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas (CGC), utilizado por las Entidades de Gobierno e incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe el grupo 31-PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES GOBIERNO, así: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el capital de las entidades de gobierno; la prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social; el resultado del ejercicio; los resultados de ejercicios anteriores; las reservas; y las ganancias o pérdidas de algunos activos o pasivos cuyas variaciones se reconocen directamente en el patrimonio”.

Y describe la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, así: “Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de nuevas aportaciones, de la combinación o traslado de operaciones, o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad”. Además, establece que se debita por el valor del capital que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por

el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones.
(Subrayado fuera de texto)

Marco Normativo para Entidades en Liquidación.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de Entidades en Liquidación, anexo a la Resolución 461 de 2017 de 2015 y sus modificaciones, estipula:

“6.1.3. Patrimonio

57. El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, una vez deducidas las obligaciones, que tiene la entidad en liquidación a la fecha de presentación de los estados financieros”.

Por otra parte, la norma de Presentación de Estados Financieros de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades en Liquidación, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 461 de 2017, y actualizadas según la Resolución 220 de 2020, señala:

“1.3.2.4. Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas (...)

20. La entidad en liquidación presentará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, desagregaciones de las partidas mínimas exigidas para este estado, clasificadas según su naturaleza. Así, por ejemplo: (...)

e) Los componentes del patrimonio se desagregarán de acuerdo con la estructura patrimonial de la entidad en liquidación”.

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas (CGC), utilizado por las Entidades en Liquidación e incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 611 de 2017 y sus modificaciones, describe los siguientes grupos así:

31-PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el patrimonio de las entidades de gobierno en liquidación, las cuales se relacionan con: el capital de las entidades en liquidación; la prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social; el resultado de la gestión de la liquidación; los resultados de ejercicios anteriores; las reservas; y las ganancias o pérdidas de algunos activos o pasivos cuyas variaciones se reconocen directamente en el patrimonio”

32-PATRIMONIO DE LAS EMPRESAS: “En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el patrimonio de las empresas en liquidación, las cuales se relacionan con: el capital de las entidades en liquidación; la prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social; el resultado de la gestión de la liquidación; los resultados de ejercicios anteriores; las reservas; y las ganancias o pérdidas de algunos activos o pasivos cuyas variaciones se reconocen directamente en el patrimonio”.

Y describe las siguientes cuentas, así:

3105-CAPITAL FISCAL: “Representa el valor de los recursos que, con anterioridad al acto que ordena la supresión o disolución de la entidad con fines de liquidación, se asignaron para su creación y desarrollo”. Además, establece que se debita con el valor acumulado que se tenga al finalizar la liquidación. (Subrayado fuera de texto)

3208-CAPITAL FISCAL: “Representa el valor de los recursos que, con anterioridad al acto que ordena la supresión o disolución de la empresa con fines de liquidación, se otorgaron para la creación y desarrollo de empresas no societarias, así como el valor de los excedentes financieros distribuidos a la misma”. Además, establece que se debita por el valor acumulado que se tenga al finalizar la liquidación. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que el Patrimonio de una entidad o empresa, está representado por los bienes y derechos que esta tiene para el cumplimiento de sus funciones, una vez se han deducido las obligaciones. El patrimonio suministra información sobre los fondos aportados por los accionistas o socios, las ganancias o pérdidas acumuladas, el resultado del ejercicio, las reservas que permiten a los usuarios conocer las restricciones, legales o de otro tipo y que afectan la capacidad de la empresa para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio; y las ganancias o pérdidas de algunos activos o pasivos cuyas variaciones se reconocen directamente en el patrimonio.

Ahora bien, la cuenta de Capital Fiscal representa los recursos asignados para la creación de empresas no societarias o de entidades de gobierno, así como las variaciones producto de nuevas aportaciones de la combinación o traslado de negocios (operaciones), entre otros; y podrá disminuir su saldo crédito cuando reconozca una baja en cuentas de activos por el traslado de negocios (traslado de operaciones, para el caso de las entidades de gobierno) o cuando reconozca obligaciones producto de la combinación de negocios (combinación de operaciones, para el caso de las entidades de gobierno); pudiendo de esta manera afectar la naturaleza de su saldo.

No obstante, se ha dado traslado de su consulta a la Subcontaduría de Centralización para que sea esta área la que le informe el caso de algunas empresas o entidades que reportan dentro de sus estados financieros, en la cuenta de capital fiscal, un valor negativo.

CONCEPTO No. 20211100067681 DEL 20-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Patrimonio de las entidades de Gobierno Otros gastos
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el registro de las indemnizaciones sustitutivas reintegradas cuando el giro se efectuó en períodos anteriores.

Doctora
FLOR ÁNGELA MARTÍNEZ PULIDO
Subdirectora Financiera (E.)
Unidad de Gestión Pensional y Protección Parafiscal (UGPP)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010041022 el 12 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

Cuando se presentan reintegros de vigencias anteriores, los cuales no tienen afectación en la nómina de pensionados del mes en que se reintegran dichos recursos, se reconoce nuevamente la obligación acreditando la subcuenta 251403 Indemnización sustitutiva, de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES y debitando el auxiliar 310902002 Corrección de errores de un periodo contable anterior de la cuenta 3109 Pérdidas o déficits acumulados, en caso de que en el registro de causación se haya reconocido un ingreso en subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

No obstante, la UGPP considera que esta operación de reintegro NO constituye un error contable puesto que el registro de la causación del hecho económico se realiza en atención al Principio de Contabilidad pública Devengo y, además, porque los reintegros se originan por causas legales propias del proceso de reconocimiento de prestaciones económicas pensionales sobre el cual se informan a continuación algunas de las causales:

- 1. Los beneficiarios de las indemnizaciones NO están de acuerdo con el valor liquidado y no retiran los valores de su cuenta bancaria en oportunidad siendo éstos reintegrados al Tesoro Nacional.*
- 2. Por fallecimiento del causante o beneficiario y, por tanto, se reintegran los recursos al Tesoro Nacional en espera de que se realice la sucesión determinando los herederos a los cuales pueda efectuarse el pago.*
- 3. Por derogatoria o decaimiento del acto administrativo que reconoce y liquida la indemnización sustitutiva;*
- 4. Por instaurarse una demanda en contra del acto administrativo que reconoce y liquida la indemnización sustitutiva se reintegran los recursos al Tesoro Nacional en espera de la decisión final.*

5. Por encontrarse en curso acciones de Lesividad, en la que se busca la nulidad del acto administrativo que reconoce y liquida la indemnización sustitutiva.

En consecuencia, se ha afectado transitoriamente el auxiliar 310902002 Corrección de errores de un periodo contable anterior debido a que la entidad no conoce la cuenta contable adecuada para reversar un gasto por transferencia contabilizado en vigencia anterior que genera reciprocidad con otra entidad pública.

Por lo anterior, de manera atenta solicitamos su concepto, en donde se informen los registros contables correspondientes por reintegros de indemnizaciones sustitutivas, tanto del periodo contable actual como de vigencias anteriores, acordes con el marco normativo contable actual establecido por la Contaduría General de la Nación como Órgano Rector en la materia.

CONSIDERACIONES

La Norma de Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y Corrección de errores, específicamente en el numeral 4.3. Corrección de errores, señala: “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.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES como, “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.

El referido CGC establece, que dicha cuenta 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 y 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)

Por su parte, la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, “Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas, la cual se debita con: 1- El valor causado por los diferentes conceptos y se acredita: 1- El valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La normativa contable dispone que los errores corresponden a omisiones o inexactitudes que presentan los estados financieros por errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, por la inadvertencia o mala interpretación de los hechos y por fraudes o porque en la fecha de la preparación de la información financiera no se utilizó información fiable disponible o que hubiera podido conseguirse y cuando debe

corregirse la información presentada por un error en períodos anteriores, afectará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, cuando se trata de la reversión de operaciones del período en las que se utilizaron cuentas de resultados, las reversiones afectarán los mismos rubros debitando el ingreso o acreditando el gasto. Para la reversión de operaciones realizadas en períodos anteriores, que en el contexto de la norma no pueden calificarse como la corrección de un error, afectará el rubro contrario al del registro inicial, de manera que, en el caso del reintegro de indemnizaciones sustitutivas, en donde inicialmente la entidad afectó una cuenta de ingresos, el reintegro ocurrido en períodos posteriores debe registrarse utilizando la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20211100113201 DEL 23-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Patrimonio de las entidades de gobierno
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de la distribución de los resultados de ejercicios anteriores de una entidad pública descentralizada.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por pagar Patrimonio de las empresas
	SUBTEMAS	Procedimiento contable para el reconocimiento de la distribución de los resultados de ejercicios anteriores de una entidad pública descentralizada.

Doctora
LISBETH YOHANA ALBA CAMARGO
Contadora Pública
Tunja, Boyacá.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211200061862 el 12 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

¿Cómo es el proceso contable al momento de distribuir las utilidades acumuladas de ejercicios anteriores de una entidad pública descentralizada? ¿Cuál es el tratamiento y qué cuentas contables afectará dicha distribución? esto se realiza con el fin de tener liquidez para la entidad.

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones sobre la competencia de la CGN y definición de entidades descentralizadas

El artículo 354 de la Constitución Política de la República de Colombia, establece:

“ARTICULO 354.-Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría.

Corresponden al contador general las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley." (Subrayado fuera de texto)

El artículo 4° de la Ley 298 de 1996, mediante la cual se desarrolla el artículo 354 de la constitución política de la República de Colombia, establece:

"ARTICULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la Contabilidad Pública.

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa." (Subrayado fuera de texto)

La Ley 489 de 1998, "Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones", señala:

"ARTÍCULO 68. Entidades descentralizadas. Son entidades descentralizadas del orden nacional, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades públicas y las sociedades de economía mixta, las superintendencias y las unidades administrativas especiales con personería jurídica, las empresas sociales del Estado, las empresas oficiales de servicios públicos y las demás entidades creadas por la ley o con su autorización, cuyo objeto principal sea el ejercicio de funciones administrativas, la prestación de servicios públicos o la realización de actividades industriales o comerciales con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio. Como órganos del Estado aun cuando gozan de autonomía administrativa están sujetas al control político y a la suprema dirección del órgano de la administración al cual están adscritas."

2. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificada por la Resolución 167 de 2020, contiene dentro de los principios de contabilidad pública la esencia sobre forma, señalando que "las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos."

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, así: “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido.” Además, establece que se debita, entre otras, por: “El valor de los excedentes financieros distribuidos por las entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente.”

3. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y modificada por la Resolución 168 de 2020, contiene dentro de los principios de contabilidad pública la esencia sobre forma, señalando que “las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.”

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 139 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, así: “Representa el valor del resultado acumulado de ejercicios anteriores que está pendiente de distribución o de ser absorbido”. Además, establece que se debita, entre otras, por: El valor de distribución dispuesto por el máximo órgano social u organismo competente. El valor de los excedentes financieros distribuidos por las empresas no societarias, de acuerdo con la normatividad vigente.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Con base en lo establecido en los literales i) y j) del artículo 4 de la Ley 298 de 1996, son funciones de la CGN emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por esta, por lo cual, esta Entidad es autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa. Razón por la cual, la CGN no es competente para pronunciarse sobre el procedimiento administrativo de distribución de utilidades de una entidad descentralizada.

De acuerdo con lo establecido en los Marcos Conceptuales de las Entidades de Gobierno y de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, para que la información financiera cumpla con las características cualitativas de Relevancia y Representación Fiel, es necesario que las entidades o empresas observen los principios de contabilidad, entre los cuales se destaca el principio de Esencia sobre Forma mediante el cual las transacciones y otros hechos económicos de las entidades o empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica.

Así las cosas, la distribución de utilidades acumuladas se reconocerá en el Estado de Situación Financiera cuando la decisión haya sido tomada por el máximo organismo de la entidad o empresa y el proyecto de distribución de utilidades estipule el destino de los recursos, de la siguiente manera, según corresponda:

a. Constitución de reservas

Si se trata de una entidad que se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la constitución de la reserva se realizará debitando la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3114-RESERVAS.

Mientras que, si se trata de una empresa que se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, debitará la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3215-RESERVAS

b. Distribución de utilidades en dividendos y participaciones

Si es una Entidad de Gobierno, reconocerá los dividendos y participaciones decretados mediante un débito en la subcuenta 310901-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3116-DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES DECRETADOS EN ESPECIE.

Por su parte, si es una Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administra Ahorro del Público, debitará la subcuenta 322501-Utilidades o excedentes acumulados de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3220-DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES DECRETADOS EN ESPECIE, o la subcuenta 249056-Dividendos y participaciones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR si se decreta el pago de dividendos y participaciones en efectivo.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100001421 del 04-02-2021
20211100001721 del 08-02-2021
20211100015621 del 14-04-2021
20211100023481 del 10-05-2021
20211100031121 del 28-05-2021
20211120057951 del 15-07-2021
20211100059621 del 18-07-2021
20211100061791 del 04-08-2021
20211100080421 del 23-09-2021
20211100087021 del 26-10-2021

1.18 INGRESOS FISCALES

CONCEPTO No. 20211100002111 DEL 11-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos fiscales Cuentas por cobrar Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de cuentas por cobrar que representan derechos por tasas y multas, cuando el acto administrativo adquiere firmeza Corrección de errores de periodos anteriores de las cuentas por cobrar

Doctora
SANDRA ZULIMA MORA LEÓN
Coordinadora Contable
Superintendencia Nacional de Salud
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010000072, el día 04 de enero de 2021, mediante la cual consulta:

“1. Ingresos vigencias anteriores.

La Entidad ha determinado como requisito determinante para causar los ingresos por concepto de Tasa y Multas, la firmeza del acto administrativo correspondiente y por tanto la fecha de la misma, presentándose situaciones diferenciales al respecto, así:

1.1 Por razones de diferente índole, el tiempo entre la expedición del acto administrativo y su firmeza pueden tener una o varias vigencias de diferencia; es así como, en 2020 pueden quedar en firme actos administrativos correspondientes a Tasa o Multas liquidadas o impuestas en 2019, 2018 o anteriores.

Actualmente, estas Cuentas por Cobrar y su causación como ingreso, se registran a la cuenta contable (4110XXX) de la vigencia, teniendo en cuenta la fecha de firmeza, ya que es en este momento en que se constituye como una obligación clara, expresa y exigible para el vigilado con la Supersalud.

1.2 Como resultado de la actividad de depuración de información de Cuentas por Cobrar y de migración entre diferentes aplicativos que la Entidad ha adoptado para su control y registro individual, se identifican obligaciones de vigilados que, a pesar de haber quedado en firme en vigencias anteriores, es en la presente vigencia que se registran se incorporan como CXC, con su respectiva causación en ingresos.

Inicialmente, estas son registradas bajo el código 4110; sin embargo, se genera la inquietud respecto la vigencia a la que corresponden estos ingresos, dado que, la condición para su reconocimiento se dio en vigencias anteriores; esto además con el fin de no mezclar ingresos de vigencias anteriores con los de la presente vigencia.

1.3 El grupo a cargo del control de Cuentas por Cobrar informa permanentemente la necesidad de reversar total o parcialmente la causación de Recaudos por obligaciones ya registradas en CXC e ingresos; generalmente como resultado de depuración de las bases de datos de cartera, ya sea por duplicidad de información o mayor valor registrado inicialmente. Estos ajustes en su mayoría corresponden a ingresos causados en vigencias anteriores. Atendiendo a la matriz contable del módulo de ingresos de SIIF, estas disminuciones del documento de causación quedan registradas automáticamente como débito en la cuenta 4110; sin embargo, posteriormente se reclasifican en la cuenta 5.8.93.01.001 – Devoluciones y Descuentos Ingresos Fiscales-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios.

Preguntas:

1. Para el caso planteado en el punto 1.1, ¿es correcto aplicar el registro a la cuenta contable 4110 – Ingresos no Tributarios? En caso negativo, ¿bajo qué cuenta se registra esta situación de ingresos?
2. Para el punto 1.2, por tratarse de ingresos cuya cuenta por cobrar quedó en firme en vigencias anteriores, ¿su reconocimiento debe registrarse en cuenta contable diferente a la cuenta 4110? O, ¿corresponde registrarla en cuenta contable diferente?, ¿bajo qué código contable?
3. O, ¿indistintamente de la fecha de firmeza, las causaciones de ingresos realizadas dentro de la vigencia se realizan bajo el código 4110, por ser la vigencia en que se causa el ingreso contra la CXC?
4. El tratamiento del registro planteado en el punto 1.3, ¿dado actualmente en la cuenta 5.8.93.01.001 – Devoluciones y Descuentos Ingresos Fiscales-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios, aplica para el caso expuesto? En caso negativo, ¿cuál es el registro a aplicar? y aclarar específicamente para qué registros se utiliza esta cuenta.

2. Registro valores depurados.

Como resultado de la depuración contable presentadas al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable de la Entidad, se han presentado los siguientes casos:

2.1 En la cuenta 2.4.07.20.001 – Recaudos por clasificar, se identificaron valores a depurar, los cuales correspondieron a registros errados de vigencias anteriores, o que por diferentes ejercicios de depuración su reversión no aplica.

Estas depuraciones se han registrado debitando la cuenta mencionada, contra la cuenta 4.8.08.26.002-Recuperaciones-provisiones- ajuste vigencia anterior; dado que se trata de una incorporación al ingreso de ejercicios anteriores.

Sin embargo, al interior del equipo contable existe la inquietud de mantener el registro de esta manera o, afectar contra el patrimonio, cuenta 3.1.09.01.002 – Corrección de errores de un periodo contable anterior.

Preguntas:

1. Solicitamos confirmar si el registro efectuado utilizando la cuenta de ingresos aplica para el caso planteado.
2. Para ambas cuentas, aclarar puntualmente los casos en que cada una se utiliza.

3. ¿Toda depuración de vigencias anteriores tiene como contrapartida el patrimonio? O, ¿en qué casos aplica puntualmente?”

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los numerales 5 y 6 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 167 de 2020, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

44. 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.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.4. Ingresos

Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.”

Por otro lado, el numeral 2 del Capítulo I ACTIVOS, el numeral 1 del Capítulo IV INGRESOS, y el numeral 4 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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 425 de 2019, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.4. Retribuciones, aportes sobre la nómina, rentas parafiscales, multas y sanciones

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.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas para las entidades de Gobierno, actualizado según las resoluciones 058, 090, 091, 169 y 177 de 2020, describe la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, así:

“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.”

Así mismo, describe la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, de la siguiente manera:

“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.”

Por último, describe la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES, así:

“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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Por su parte, la Norma de cuentas por cobrar establece que se reconocerán como tales, 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 consonancia con el principio de devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo. Por lo cual, el reconocimiento contable de una cuenta por cobrar y su respectivo ingreso, debe realizarse cuando efectivamente se ostente un derecho, que en el caso planteado sucede con la firmeza del acto administrativo en el que se liquida la tasa o se impone la multa. Lo anterior, con independencia de que dichas tasas o multas hayan sido impuestas en un periodo contable diferente.

Por lo anterior, las cuentas por cobrar por concepto de tasas y multas deben reconocerse con un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por el valor liquidado en el respectivo acto administrativo, una vez este quede en firme.

Ahora bien, tal y como lo establece la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, 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.

En este sentido, dado que en su consulta se expone que se han identificado cuentas por cobrar que a pesar de haber quedado en firme en vigencias anteriores, se reconocen en vigencias posteriores, y otras que corresponden a registros errados por cuanto existe una duplicidad o un mayor valor registrado inicialmente, es necesario precisar que dichos registros corresponden a errores en los estados financieros. Por lo cual, para su corrección se deberá ajustar el valor de las partidas en cuentas por cobrar, con impacto en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, teniendo en cuenta que el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

Así mismo, se 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 el capítulo VI, numeral 4.3. Corrección de errores, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, frente al uso de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES, es preciso señalar que se utiliza para reconocer el valor de las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos fiscales tributarios y no tributarios que se reconocieron en periodos contables anteriores, y no para la corrección de errores de periodos anteriores.

CONCEPTO No. 20211100091481 DEL 12-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos fiscales Otros gastos
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de las devoluciones de ingresos por autos de cobro competencia de la ANLA

Doctora
MARTA PATRICIA CRISTANCHO MEDINA
Coordinadora del Grupo de Gestión Financiera y Presupuestal
Autoridad Nacional de Licencias Ambientales
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010053322 el 27 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“En la operación diaria de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales – ANLA, se reconocen ingresos de actos administrativos denominados autos de cobro, mediante los cuales se cobran los servicios por concepto de seguimiento a las Licencias, permisos e instrumentos de manejo y control ambiental competencia de la Autoridad Nacional de Licencias Ambientales.

El reconocimiento de estos ingresos se realiza una vez el auto de cobro queda debidamente ejecutoriado, sin embargo, la Ley permite a los usuarios presentar recurso de revocatoria directa, así la obligación se encuentre en firme. Dada la anterior situación, al resolver este recurso se puede dar la razón al usuario y se procede a revocar el cobro, puede ocurrir que la revocatoria suceda en una vigencia diferente a la cual se reconoció el ingreso.

Los autos de cobro se registran en el módulo de Ingresos de SIIF Nación, opción “Ingresos contingentes” y cuando un acto administrativo es revocado este módulo permite la anulación del registro y el SIIF automáticamente debita la cuenta 411046001– Licencias.

Consulta: Cuando el ingreso se reconoce en una vigencia diferente al registro de anulación y se genera un registro negativo en la cuenta (411046001 – Licencias):

1. *¿Se debe realizar de manera manual reclasificación del registro a una cuenta del gasto; de ser así,*
2. *¿Cuál es la cuenta contable indicada, o, se debe mantener el registro automático a pesar de registrar saldos negativos por terceros en la cuenta contable del ingreso?”*

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de información Financiera, anexo a la resolución 533 de 2015 y actualizado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

69. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

70. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.” (Subrayado fuera del Texto)

El Marco Normativo para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 218 de 2020, señala:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.” (Subrayado fuera del texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS como “...el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones y cuotas de sostenimiento.”

Así mismo, el CGC define la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES “... el valor de las devoluciones y descuentos, relacionados con los ingresos fiscales tributarios y no tributarios que se reconocieron en periodos contables anteriores.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las Entidades de Gobierno indica que los ingresos son incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, estos ingresos surgen de transacciones con y sin contraprestación.

Ahora bien, en ingresos sin contraprestación se reconocen los recursos monetarios y no monetarios que reciba la entidad, sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido; es pertinente resaltar que de estos ingresos hacen parte aquellos que obtenga la entidad por la facultad legal para exigir cobros por servicios que no tienen valor de mercado, los cuales son suministrados únicamente por el gobierno.

Así mismo, de acuerdo con el Decreto 3573 de 2011, una de las funciones de la ANLA, es ...” Otorgar o negar las licencias, permisos y trámites ambientales de competencia del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible”, servicios por los cuales la entidad reconoce el ingreso en la subcuenta 411046-Licencias de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con el auto de cobro debidamente ejecutoriado.

A su vez, la entidad indica que la ley permite a los usuarios presentar recurso de revocatoria directa así la obligación se encuentre en firme, fallo que podrá dar la razón al usuario, procediendo la revocatoria del cobro en un periodo posterior a aquel en el cual reconoció el ingreso, por lo que la ANLA realizará el ajuste reconociendo un gasto en la subcuenta 589301-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 5893-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS INGRESOS FISCALES.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100003751 del 01-03-2021
20211100027051 del 19-05-2021
20211100061441 del 30-07-2021
20211100087471 del 29-10-2021
20211100091351 del 12-11-2021
20211100102631 del 09-12-2021
20211100112811 del 21-12-2021
20211100109901 del 15-12-2021
20211100109911 del 15-12-2021

1.19 INGRESOS - VENTA DE BIENES

CONCEPTO No. 20211100013041 DEL 24-03-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos venta de bienes
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los ingresos por la venta de medicamentos de control especial a través de los Fondos rotatorios de estupefacientes del Departamento.

Doctora
MARÍA LILIANA PATIÑO ECHEVERRY
Profesional especializada
Secretaria Seccional de Salud y Protección Social
Departamento de Antioquia
Medellín-Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N°20211400012722, el día 22 de febrero de 2021, mediante la cual consulta el procedimiento contable para el reconocimiento de los ingresos por la venta de medicamentos de control especial a través de los Fondos rotatorios de estupefacientes del departamento, los cuales solo pueden ser vendidos a terceros autorizados y los recursos generados solo pueden destinarse a la dotación y mejora del funcionamiento del respectivo fondo, así como para apoyar programas de farmacodependencia.

Además, la entidad menciona que hasta el 2020 el recaudo por la venta de estos medicamentos los reconoce como Ingresos de transacciones sin contraprestación.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno modificado por la Resolución 167 de 2020, en el numeral 5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA, señala:

“35. 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.

36. Los principios de contabilidad se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

(...)

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

41. Asociación: Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.”

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las entidades de gobierno, que hacen parte del Marco normativo para entidades de gobierno, contenidas en el anexo de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial lo señalado en el artículo 10° de la Resolución 218 de 2020, en relación con el Capítulo IV-Ingresos del anexo, señala:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Lo anterior, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este.

(...)

4. Los ingresos procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;

b) la entidad no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;

c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;

d) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción; y

e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

5. Los ingresos y los costos relacionados con una misma transacción o evento se reconocerán de forma simultánea. No obstante, los ingresos no se reconocerán cuando los costos correlacionados no puedan medirse con fiabilidad; en tal caso, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se reconocerá como un pasivo." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para que sea útil a los usuarios la información financiera deberá cumplir con las características de Relevancia y Representación fiel de los hechos económicos, lo cual se logra mediante la observancia de los Principios de Contabilidad que orientan y se aplican en las diferentes etapas del proceso contable, de los cuales, por el Principio de esencia sobre forma en las transacciones y hechos económicos prima la esencia económica sobre la forma legal que los origina; por su parte, por el Principio de Asociación los costos y gastos incurridos en la operación se reconocen en forma simultánea cuando se trata de ingresos con contraprestación.

Además, cuando los ingresos se originan en la venta de bienes, con independencia de que la transacción se realice a precios de mercado o a un precio menor a este, aplicará lo dispuesto en el párrafo 1 del numeral 2.1., de la Norma de Ingresos con contraprestación. Es pertinente igualmente anotar que el reconocimiento de estos ingresos podrá realizarse cumplidas entre otras condiciones: Con una medición fiable de los costos incurridos y que el reconocimiento del ingreso se realice en forma simultánea con los costos. En el evento de no contar con la medición fiable de los costos, la contraprestación recibida por la venta de bienes se reconocerá como un pasivo, hasta tanto disponga de la información relacionada con los costos.

En consecuencia y acorde con lo aquí indicado, los ingresos por la venta de medicamentos de control especial que realiza el Departamento de Antioquia en el ciclo de venta medicamentos y recetarios del Fondo Rotatorio

de Estupefacientes, deberán reconocerse como Ingresos con contraprestación por la venta de bienes, con independencia del uso o destino que la entidad de a los recursos obtenidos por este concepto.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20211100016371 del 15-04-2021

1.20 INGRESOS - VENTA DE SERVICIOS

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100013821 del 07-04-2021
20211100016411 del 15-04-2021
20211120066861 del 18-07-2021
20211100084201 del 13-10-2021

1.21 INGRESOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20211100086201 DEL 20-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Propiedades, planta y equipo Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de bienes entregados en comodato Reconocimiento de bienes recibidos en comodato

Doctor
ALEJANDRO MURILLO DEVIA
Jefe Oficina de Control Interno
Agencia Logística de las Fuerzas Militares – Sede Principal
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400049752, el 2 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) Nuestra entidad ha suscrito contratos de comodato, entregando bienes hacia algunas fuerzas militares y de la misma forma recibiendo bienes en comodato igualmente de algunas fuerzas militares. Tenemos la inquietud acerca de cuál es el tratamiento contable que debemos dar a estos contratos?”

CONSIDERACIONES

El artículo 2200 de la Ley 84 de 1873 establece:

“ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 218 de 2020, 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 entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo.

14. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

(...)

18. Los bienes que reciba la entidad de otras entidades del sector público y las donaciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia. (...) ". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se reconoce 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.

Adicional a lo anterior, 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 contrato de comodato, las partes deberán evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar aspectos tales como: objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, quién tiene el derecho de propiedad de los bienes, entre otros.

Por lo anterior, frente a su consulta, se precisa que el comodato o préstamo de uso, es un contrato que permite a una entidad (la comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado. En el desarrollo de este tipo de contrato les corresponde a las partes que intervienen, apoyarse en juicios profesionales que aborden integralmente los elementos de la definición de activo establecida en el Marco Conceptual, para definir el tratamiento contable de los bienes que son entregados o recibidos en el marco de este instrumento jurídico. Entre los elementos antes mencionados se encuentra el control, el cual implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para la evaluación del control, el Marco Conceptual establece un listado no exhaustivo de algunos aspectos que las entidades deben tener en cuenta para evaluar si existe o no control sobre los recursos, tales como: (i) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia de este; (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Cada uno de estos aspectos, desarrollados en el Marco Conceptual y transcritos en las consideraciones del presente concepto, constituyen un indicio de la existencia del control sobre el recurso que, si bien no son factores concluyentes, su identificación y análisis puede contribuir y apoyar esa decisión. Por lo tanto, las partes que intervienen en el contrato deberán establecer la esencia económica subyacente de la transacción evaluando, 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.

Aunado a lo anterior, las entidades pueden definir otro tipo de aspectos que contribuyan a la evaluación del control y que se ajusten al hecho económico que se está analizando. En el caso de los contratos de comodato, las entidades evaluarán la pertinencia de incluir dentro de los aspectos a analizar la intención que tengan las partes de prorrogar el contrato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo, con el fin de determinar cuál entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de

servicio del activo. Así mismo, las entidades podrían evaluar la capacidad de la entidad receptora o comodataria para dirigir la forma y finalidad del uso de dichos bienes.

Efectuada la evaluación del control correspondiente que deberán realizar las entidades de manera integral, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia del control de los bienes a la comodataria; caso en el cual, será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

Cuando por esencia económica la comodataria sea quien obtenga sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los activos derivados de su uso durante la mayor parte de su vida económica, además de existir otros aspectos que permiten concluir que la comodataria es quien controla los bienes, aun cuando la forma legal del contrato de comodato puede significar que la comodataria no adquiera la titularidad jurídica sobre estos, se reconocerá el hecho económico como una transferencia en el caso de una entidad de gobierno, o subvención en el caso de una empresa no cotizante.

Por lo anterior, la comodante debe desincorporar el activo por cuanto no representa un recurso controlado, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado.

La comodante registrará la diferencia debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, en caso de que la entrega se realice por parte de una entidad de gobierno a otra entidad de gobierno, o la 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, cuando la transferencia del activo se realice por parte de una entidad de gobierno a una empresa.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la comodataria incorporará estos activos en su información contable mediante un débito en la subcuenta y cuenta del activo que represente su naturaleza y el uso previsto para el bien, y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, en caso de que sea una entidad de gobierno la que recibe el bien, o la subcuenta 443006-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, en caso de que sea una empresa no cotizante la que recibe el bien; y deberá aplicar los criterios del marco normativo aplicable.

Cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante, en lugar de reconocer un gasto por subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, si la transferencia se realizará a una entidad de gobierno, o la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas, si la transferencia se realizará a una empresa no cotizante, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

Adicionalmente, 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, si quien recibirá el activo es una entidad de gobierno, o la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas, si quien recibirá el activo es una empresa pública, de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, el cual se amortizará con el cumplimiento de las condiciones.

b. Entrega de bienes a la comodataria, sin transferir el control

Cuando por esencia económica, la comodante no transfiera sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos por un tiempo sustancial a la vida económica del bien, además de no existir otros aspectos que permiten concluir que la comodataria es la entidad que controla los bienes, la entidad comodataria deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuye a la consecución de sus objetivos, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

CONCEPTO No. 20211100093421 DEL 23-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos por transferencias y subvenciones Otros gastos
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las devoluciones correspondientes al porcentaje ambiental transferido a las CAR.

Doctora
NIDIA CAROLINA PUENTES AGUILAR
Directora Administrativa y Financiera.
Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010054782 el 06 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Dirección Administrativa y Financiera, de manera atenta y respetuosa solicita a ese Organismo realizar la creación de las cuentas de Devoluciones de la vigencia actual (4) y vigencias anteriores (5) de acuerdo al contexto presentado por el área de facturación y cartera frente a las devoluciones que se generan en el ingreso por transferencias de porcentaje ambiental, originadas en las reclamaciones de los contribuyentes a cada municipio frente a los valores cobrados por impuesto predial; importes que ya han sido transferidos a la CAR y reconocidos como ingresos y que dado el fallo a favor del contribuyente deben ser reintegrados al municipio para su posterior retorno al tercero respectivo.

Según lo expuesto y toda vez que en el catálogo de cuentas se entiende por devolución "un menor valor de los ingresos que se reconocen durante el periodo contable" se realiza la siguiente solicitud de creación:

DEVOLUCIONES POR PORCENTAJE AMBIENTAL:

CLASE: 4 INGRESOS

GRUPO: 44 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CUENTAS: 4495 DEVOLUCIONES EN TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

SUBCUENTAS: 4495...01 DEVOLUCIONES POR PORCENTAJE AMBIENTAL.

CLASE: 5 GASTOS

GRUPO: 54 TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CUENTAS: 5495 DEVOLUCIONES EN TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

SUBCUENTAS: 5495...01 DEVOLUCIONES POR PORCENTAJE AMBIENTAL.

Lo anterior en el entendido que se conserve la codificación establecida por la Contaduría para las cuentas de devoluciones de ingresos y gastos.

Finalmente, en dado caso que la Contaduría considere que no se deben crear estas cuentas, favor le sea indicado a la Corporación el procedimiento a seguir para las devoluciones por transferencias de porcentaje ambiental.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de información Financiera, anexo a la resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“6.1.4. Ingresos

68. Los ingresos son los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

69. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

70. La mayoría de los ingresos del gobierno provienen de transacciones sin contraprestación. Un ingreso producto de una transacción sin contraprestación es aquel que la entidad recibe sin entregar nada a cambio o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos, los impuestos y las transferencias, tales como traslado de recursos entre entidades de gobierno, asunción de pasivos por parte de terceros, préstamos con tasas subsidiadas y donaciones.” (Subrayado fuera del Texto)

El Marco Normativo para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.” (Subrayado fuera del texto)

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1 Reconocimiento

(...)

15. 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)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 4428-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES como “... 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.”

Así mismo, el CGC define la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS “Representa el valor de los gastos originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en las otras cuentas”

El procedimiento Contable para el Registro del Porcentaje Ambiental, la Sobretasa Ambiental y el Porcentaje de la tasa Retributiva o Compensatoria, anexo a la resolución 593 de 2018, establece:

“1.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y del porcentaje ambiental

(...)

Por su parte, las CAR 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 442824- Porcentaje ambiental sobre el total del recaudo por concepto de impuesto predial unificado de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos a las CAR, (...) 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.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Con base en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera de las Entidades de Gobierno, se indica que los ingresos son incrementos en el potencial de servicio o en los

beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, que surgen de transacciones con y sin contraprestación.

Adicionalmente, según la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, se reconocerán como tal los recursos monetarios y no monetarios que reciba la entidad, sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Es importante resaltar que, en el caso de las transferencias, estos ingresos solo se podrán reconocer cuando exista el acto administrativo que obligue a la Alcaldía a realizar la transferencia.

Así pues, la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca reconocerá como ingresos por transferencia los recursos que proceden del porcentaje ambiental del impuesto predial, de acuerdo con el Procedimiento Contable para el Registro del Porcentaje Ambiental, la Sobretasa Ambiental y el Porcentaje de la tasa Retributiva o Compensatoria, anexo a la Resolución 593 de 2018, registrando un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito en la subcuenta 442824-Porcentaje ambiental sobre el total del recaudo por concepto de impuesto predial unificado, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, con base en lo informado en su consulta, cuando la autoridad competente falle a favor de los contribuyentes del impuesto predial que solicitan la devolución de los mayores valores pagados, la CAR deberá reconocer la obligación de reintegrar los recursos a que haya lugar por concepto del porcentaje ambiental, a favor de la Alcaldía.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, si se conoce el fallo a favor del contribuyente antes de la fecha de autorización de los estados financieros del periodo en el que se reconoció el ingreso por transferencia, la CAR registrará un débito de la subcuenta 442824-Porcentaje ambiental sobre el total del recaudo por concepto de impuesto predial unificado de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Por el contrario, si se conoce el fallo a favor del contribuyente después de la fecha de autorización de los estados financieros del periodo contable en el que se reconoció el ingreso por transferencia, la CAR registrará un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

CONCEPTO No. 20211100100631 DEL 06-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos por transferencias y subvenciones
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del convenio suscrito entre la Gobernación de Boyacá y el Instituto de Fomento Económico de Boyacá (IDEBOY)

Doctora
LISBETH YOHANA ALBA CAMARGO
Paipa, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100057352 el 21 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) Mi pregunta va acerca del tratamiento contable que le debo dar a los recursos recibidos por IDEBOY a través de un convenio con la Gobernación de Boyacá para ejecutar estos recursos para avalúos que tiene actualmente la entidad; estos recursos ya fueron incluidos en los ingresos presupuestales por adición presupuestal pero mi pregunta va si contablemente los ingreso a una cuenta de ingreso (4) o se le debe dar un trato especial a estos recursos puesto que el tiempo de ejecución es de un término de 3 meses de lo contrario los recursos serán devueltos a la Gobernación. y adicionalmente el trato que se le debe dar en reciprocas por ser un convenio con la Gobernación. (...)”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

(...)

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad." (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 218 de 2020, 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 entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

2. Son típicos ingresos de transacciones sin contraprestación, los impuestos, las transferencias, las retribuciones (tasas, derechos de explotación, derechos de tránsito, entre otros), los aportes sobre la nómina y las rentas parafiscales.

1.3. Transferencias

(...)

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo.

14. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

15. Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación por concepto de la transferencia, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

18. 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

(...)

21. 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. Cuando la transferencia esté sometida a condiciones, el pasivo se medirá inicialmente por el valor del activo reconocido y, posteriormente, por la mejor estimación del valor requerido para cancelar la obligación presente al cierre del periodo contable y la diferencia se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La estimación tendrá en cuenta los riesgos y las incertidumbres relacionados con los sucesos que hacen que se reconozca un pasivo. Cuando el valor del dinero en el tiempo sea significativo, el pasivo se medirá por el valor presente del valor que se estima será necesario para cancelar la obligación”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que:

En aplicación del principio de devengo, 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. Por lo tanto, una entidad deberá efectuar el registro del 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. Así, 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, los riesgos significativos inherentes al recurso, la forma de garantizar que se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible que cuente con la capacidad de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Adicionalmente, de conformidad con el Marco Conceptual, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato administrativo o interadministrativo, la entidad deberá evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, quién tiene el derecho de propiedad de los recursos, cuál es la contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, la existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

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.

Cuando la Gobernación de Boyacá entrega los recursos y cede la titularidad plena de los mismos al Instituto de Fomento y Desarrollo de Boyacá- IDEBOY, sin exigir contraprestación directa, dicha operación constituye un gasto por transferencia para la entidad cedente y un ingreso por transferencia para el Instituto de Fomento y Desarrollo de Boyacá. Sin embargo, en algunos convenios o contratos se pacta que el derecho de los recursos se obtiene al momento de cumplir ciertas condiciones, tal como el requisito de invertirlos específicamente en el objeto del contrato y que, de no cumplirse con dichas condiciones, se deberá reintegrar los recursos a la entidad que los transfirió.

Por lo tanto, la entidad debe evaluar en cuál de las siguientes dos situaciones se desarrolla el convenio objeto

de su consulta, según tenga o no condiciones:

i. Transferencia de recursos 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, el Instituto de Fomento y Desarrollo de Boyacá 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 el Instituto de Fomento y Desarrollo de Boyacá inicie la ejecución de los recursos reconocerá los activos o gastos que corresponda y su respectiva cuenta por pagar, alternamente con el cumplimiento de las condiciones, reconocerá el ingreso por transferencia 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.

Por otra parte, cuando ordene el pago de los recursos, la entidad cedente reconoce un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, la entidad cedente debe registrar un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando el Instituto de Fomento y Desarrollo de Boyacá inicie la ejecución de los recursos, informará a la entidad cedente los recursos ejecutados para que esta amortice el activo diferido, registrando un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas, de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

ii. Transferencia de recursos no condicionada:

Si en el convenio interadministrativo no 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 que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el recaudo de los recursos, el Instituto de Fomento y Desarrollo de Boyacá 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.

Por su parte, cuando ordene el pago de los recursos, la entidad cedente reconoce un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Con el giro de los recursos, la entidad cedente debe registrar un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20211100112831 DEL 21-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingreso por transferencias y subvenciones Gastos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los computadores entregados por Computadores para Educar, a las instituciones educativas públicas a nombre de municipios no certificados.

Señores
 Alcaldía de Arauca
 Arauca, Arauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100061302 del 10 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Mediante resolución 070 de junio de 2021, la entidad Computadores para educar NIT. 830079479-5 hace entrega de computadores portátil a diferentes instituciones educativas del Municipio de Arauca, indicando en la resolución que los bienes en mención son de propiedad del ente territorial. Como Municipio que no es certificado en educación, cual es el registro contable que procede, esto con el fin de dar cumplimiento al Marco normativo de Entidades de Gobierno.

De esta forma se solicita indicar los registros contables que debe realizar tanto la entidad que realiza la entrega, como la Gobernación y el Municipio no certificado. Agradezco su colaboración”

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, en los artículos 6, 11 y 12 indica lo siguiente:

“Competencias de las entidades territoriales

Artículo 6°. Competencias de los departamentos. Sin perjuicio de lo establecido en otras normas, corresponde a los departamentos en el sector de educación las siguientes competencias:

(...)

6.2.1. Dirigir, planificar; y prestar el servicio educativo en los niveles de preescolar, básica, media en sus distintas modalidades, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, en los términos definidos en la presente ley.

6.2.2. Administrar y distribuir entre los municipios de su jurisdicción los recursos financieros provenientes del Sistema General de Participaciones, destinados a la prestación de los servicios educativos a cargo del Estado, atendiendo los criterios establecidos en la presente ley.

6.2.3. Administrar, ejerciendo las facultades señaladas en el artículo 153 de la Ley 115 de 1994, las instituciones educativas y el personal docente y administrativo de los planteles educativos, sujetándose a la planta de cargos adoptada de conformidad con la presente ley. Para ello, realizará concursos, efectuará los nombramientos del personal requerido, administrará los ascensos, sin superar en ningún caso el monto de los recursos disponibles en el Sistema General de Participaciones y trasladará docentes entre los municipios, preferiblemente entre los limítrofes, sin más requisito legal que la expedición de los respectivos actos administrativos debidamente motivados.

6.2.4. Participar con recursos propios en la financiación de los servicios educativos a cargo del Estado, en la cofinanciación de programas y proyectos educativos y en las inversiones de infraestructura, calidad y dotación. Los costos amparados con estos recursos no podrán generar gastos permanentes a cargo al Sistema General de Participaciones.

6.2.5. Mantener la cobertura actual y propender a su ampliación.

(...)

Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina “Fondo de Servicios Educativos”. (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 4791 de 2008, por el cual se 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, señala, en su artículo 16, que los fondos de servicios educativos deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación y dispone que “la entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal”. (Subrayado fuera del texto)

La Resolución No.070 de 4 de junio de 2021, de Computadores para Educar, por la cual se ordena el traslado y traspaso de bienes de propiedad de la asociación “Computadores para Educar”, establece en su artículo

primero “Traspasar a nombre de los municipios que se citan a continuación las siguientes terminales”. Así pues, la entidad resuelve realizar la entrega de equipos de cómputo a 10 Instituciones públicas educativas del municipio de Arauca.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las entidades de gobierno, en su numeral 6.1.1. Activos, del numeral 6. Definición, Reconocimiento, Medición y Revelación de los Elementos que Constituyen los Estados Financieros, define Activos así:

“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 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, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.” (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“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 o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

(...)

14. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

(...)

18. 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.” (Subrayados fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, contenida en la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, indica:

“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.

(...)

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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se debe realizar el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad de los Fondos de Servicios Educativos (FSE) bajo su jurisdicción, de conformidad con la política operativa de organización del esquema contable que haya adoptado, esto es, como forma de organización y ejecución del proceso contable, centralizando y registrando los hechos económicos en la unidad contable del nivel central, pero de forma tal que se logren identificar todos los registros y transacciones de cada FSE asociado como si se fueran a emitir estados financieros de cada uno de ellos o, considerar 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 unidad contable central, a fin de procesar su propia información para que posteriormente sea agregada por el ente territorial certificado.

En este sentido, el reconocimiento de los computadores entregados por Computadores para Educar a las instituciones públicas educativas administradas por cuenta y riesgo de los departamentos certificados en educación, depende de las condiciones establecidas por cada departamento para desarrollar el proceso operativo de preparación y elaboración de la información contable en los FSE bajo su control en la respectiva jurisdicción, sin perjuicio de que como mínimo, en la contabilidad de estos fondos se lleve el control de los ingresos y gastos de los recursos que los conforman, de acuerdo con señalado en la Ley 715 de 2001.

Lo anterior, teniendo en cuenta que los departamentos son los responsables de las principales competencias en materia de cobertura educativa, esto es, dirigir, planificar y garantizar la prestación de los servicios de educación en los niveles de preescolar, básica y media, en condiciones de equidad, eficiencia y calidad, cuando los municipios no están certificados.

Por lo tanto, si el departamento determina que los FSE a su cargo, además de reflejar en su contabilidad los ingresos y gastos por la ejecución de los recursos que los conforman, deben incorporar en su estado de situación financiera los bienes usados para la prestación del servicio de educación, le corresponderá al FSE registrar los computadores mediante un débito en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del activo, y un crédito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, y aplicar los lineamientos de las normas correspondientes, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

No obstante, 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, y que será la administración central del departamento la encargada de reconocer los bienes usados por las instituciones educativas, le corresponde al departamento registrar un débito en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del activo, y un crédito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, y aplicar los lineamientos de las normas correspondientes, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Se precisa que en ambos escenarios se debe reconocer un ingreso por transferencia, teniendo en cuenta que en la Resolución No.070 del 4 de junio de 2021 no se establecen condiciones ni restricciones frente al uso y destinación de los bienes.

De lo anterior se concluye que, en la contabilidad del municipio no certificado no se deben incluir los bienes que están al servicio de las instituciones públicas educativas, toda vez que dichas instituciones están a cargo de los departamentos certificados en educación.

Ahora bien, Computadores para Educar debe reconocer la entrega de los computadores mediante un débito en la subcuenta que corresponda a la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito en la subcuenta y cuenta donde se tenga registrado el bien, y aplicar lo dispuesto en las normas correspondientes, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100002081 del 11-02-2021
 20211100003341 del 23-02-2021
 20211100003371 del 24-02-2021
 20211100018851 del 19-04-2021
 20211100018951 del 20-04-2021
 20211100021591 del 27-04-2021
 20211100023551 del 10-05-2021
 20211100033281 del 02-06-2021
 20211100039931 del 08-06-2021
 20211100040951 del 09-06-2021
 20211100050881 del 24-06-2021
 20211100050911 del 24-06-2021
 20211100052311 del 01-07-2021
 20211100057941 del 15-07-2021
 20211100061521 del 02-08-2021
 20211100061781 del 04-08-2021
 20211100068781 del 26-08-2021
 20211120068801 del 26-07-2021
 20211100069081 del 30-08-2021
 20211100069891 del 03-09-2021
 20211100070371 del 08-09-2021
 20211100070041 del 03-09-2021
 20211100070161 del 06-09-2021
 20211100076531 del 14-09-2021
 20211100086191 del 20-10-2021
 20211100086381 del 21-10-2021
 20211120085871 del 19-10-2021
 20211100102631 del 09-12-2021
 20211100102651 del 09-12-2021
 20211100113671 del 27-12-2021
 20211100109901 del 15-12-2021
 20211100110381 del 15-12-2021
 20211100113851 del 28-12-2021
 20211100114041 del 29-12-2021
 20211100114221 del 29-12-2021
 20211120112521 del 20-12-2021

1.22 INGRESOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100070041 del 03-09-2021

20211100114081 del 29-12-2021

20211120112521 del 20-12-2021

1.23 OTROS INGRESOS

CONCEPTO No. 20211100046621 DEL 21-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros ingresos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Recursos recaudados por una propiedad horizontal en la cual participa la Alcaldía de Barrancabermeja y EDUBA.

Señor
 LEONARDO FABIO SERPA GOMEZ

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010034492 el 13 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

Hay una propiedad horizontal creada entre EDUBA y la ALCALDÍA DE BARRANCABERMEJA, de la cual se recaudan ingresos por parqueadero y otros ingresos para terceros. Se supone que estos últimos ingresos son de los propietarios, sin embargo, a la fecha nunca se les han entregado, y la propiedad horizontal los lleva como un pasivo por pagar.

Adicionalmente, la propiedad Horizontal factura a los propietarios una cuota por administración de forma proporcional a sus acciones, así como también a los comerciantes que son arrendatarios, sin que este pactado en documento alguno.

¿Es procedente que la propiedad horizontal se quede con los recursos que recauda teniendo en cuenta que ese activo realmente no está disponible para los propietarios (Alcaldía y EDUBA)?

¿Es procedente que la cuota de administración sea pagada por parte de los propietarios y de los arrendatarios e inclusive existe una morosidad por este concepto de muchos comerciantes a los cuales se les ha restituido el bien o se ha iniciado proceso de restitución?

¿Esos recursos que recauda la propiedad horizontal a nombre de los propietarios (Alcaldía y EDUBA) son recursos públicos?

En vista de que la información suministrada no tenía los elementos suficientes para atender la solicitud, se pidió una descripción más detallada del contexto de los hechos económicos que dan lugar a la consulta, así como la respuesta a los siguientes interrogantes, a los cuales el consultante respondió:

“Dando respuesta a su oficio enviado el día 11 de mayo del 2021, vía e-mail, procedo a aclarar sus inquietudes, en aras de obtener el concepto respectivo.

1. ¿Quién es el Beneficiario de los ingresos por concepto de parqueadero?

Los propietarios del Bien (Alcaldía y Eduba) autorizaron a la Propiedad Horizontal, para efectuar el recaudo, pero dichos recursos se recaudan y no se entrega a los propietarios, a pesar de que contablemente la propiedad horizontal los recibe.

2. ¿Existe algún contrato relacionado con los ingresos por concepto de parqueadero?

No existe documento alguno que establezca el manejo, entrega o procedimiento de dichos recursos, solo se autorizó mediante un acta, a la propiedad horizontal efectuar los recaudos.

3. ¿Respecto a los otros ingresos para terceros mencionados en su consulta ¿Corresponden a ingresos por concepto de arrendamiento?

La propiedad Horizontal efectivamente, arrienda auditorios, áreas comunes y unos módulos que se instalaron hace poco, igualmente con este recurso se queda la propiedad horizontal, además de esto cobra una cuota mensual a los arrendatarios, por concepto de administración, a sabiendas que a los propietarios (Alcaldía y Eduba), se les factura el costo de la administración mensual que requiere el edificio y el cual pagan mensualmente, de acuerdo al presupuesto aprobado por asamblea de copropietarios.

Cabe mencionar, que los señores arrendatarios, tiene un contrato firmado con la Alcaldía en el momento de ocupar los locales, y en este se establece mensualmente una cuota por concepto de arriendo, la cual es independiente a la cuota de administración que factura la Propiedad Horizontal todos los meses a los arrendatarios.

4. Si los ingresos mencionados anteriormente no corresponden a arrendamientos. ¿Cuál es el concepto de tales ingresos?

Es de aclarar que los ingresos se obtienen por diferentes conceptos:

Servicio de parqueaderos

Arriendo de áreas comunes, auditorios y módulos.

Facturación de administración mensual a los Arrendatarios

De acuerdo con lo anterior, la propiedad Horizontal, no entrega los recursos a los propietarios (Alcaldía y Eduba) de ningún concepto y lo que ha venido haciendo es llevar un pasivo en su contabilidad de cuentas por pagar a terceros, el cual suma más de mil millones de pesos, desde hace aproximadamente 10 años.

Cabe resaltar que este dinero, no está físicamente, en cuentas o efectivo, en caso de que los propietarios lo requirieran, sino que la propiedad horizontal dispone de ellos, sin que exista una autorización para el tema por parte de los propietarios.” (Sic)

CONSIDERACIONES

Los literales i y j del artículo 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, indica:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)
i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”. (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, la Ley 675 de 2001, por medio de la cual se expide el régimen de propiedad horizontal, indica en su artículo 3º. Definiciones:

“Reglamento de Propiedad Horizontal. Estatuto que regula los derechos y obligaciones específicas de los copropietarios de un edificio o conjunto sometido al régimen de propiedad horizontal.

(...)
Coeficientes de copropiedad: Índices que establecen la participación porcentual de cada uno de los propietarios de bienes de dominio particular en los bienes comunes del edificio o conjunto sometido al régimen de propiedad horizontal. Definen además su participación en la asamblea de propietarios y la proporción con que cada uno contribuirá en las expensas comunes del edificio o conjunto, sin perjuicio de las que se determinen por módulos de contribución, en edificios o conjuntos de uso comercial o mixto.” (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, en su artículo 5º señala que, como mínimo la escritura o reglamento de propiedad horizontal, debe contener, entre otras cosas el nombre e identificación del propietario y los coeficientes de copropiedad y los módulos de contribución.

En cuanto a los coeficientes de copropiedad, en su artículo 25º indica:

“ARTÍCULO 25. Obligatoriedad y efectos. Todo reglamento de propiedad horizontal deberá señalar los coeficientes de copropiedad de los bienes de dominio particular que integran el conjunto o edificio, los cuales se calcularán de conformidad con lo establecido en la presente ley. Tales coeficientes determinarán:

1. La proporción de los derechos de cada uno de los propietarios de bienes privados sobre los bienes comunes del edificio o conjunto.

2. El porcentaje de participación en la asamblea general de propietarios.

3. El índice de participación con que cada uno de los propietarios de bienes privados ha de contribuir a las expensas comunes del edificio o conjunto, mediante el pago de cuotas ordinarias y extraordinarias de administración, salvo cuando éstas se determinen de acuerdo con los módulos de contribución en la forma señalada en el reglamento.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en su numeral 6.1.1. Activos, indica:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, indican en el numeral 2.1. Reconocimiento, del título 2. Ingresos de transacciones con contraprestación, del Capítulo IV. Ingresos, indica:

“Se reconocerán como ingresos de transacciones con contraprestación aquellos que se originan por (...) el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen (...) arrendamientos (...)

(...)

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción.

(...)

14. Los ingresos por arrendamientos son aquellos que percibe la entidad por el derecho otorgado a terceros para el uso de activos tangibles e intangibles. Su reconocimiento se realizará de acuerdo con la Norma de arrendamientos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

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 de la Ley le corresponde formular al Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

En este sentido, es pertinente señalar que a las propiedades que se encuentran sometidas al Régimen de propiedad horizontal en Colombia les rige la Ley 675 de 2001, y en consecuencia pronunciarse sobre el destino de los ingresos de la copropiedad, tema que debe estar regulado en el Reglamento de propiedad horizontal, excede a la competencia de la CGN.

Según esta Ley, la propiedad horizontal debe contar con un reglamento en el cual se regulen los derechos y obligaciones específicas de los copropietarios, y debe contener, entre otras cosas, el nombre e identificación del propietario, los coeficientes de copropiedad y las contribuciones. De igual forma, indica que los coeficientes de copropiedad determinaran la proporción de los derechos de cada uno de los propietarios, el derecho a participar en la asamblea general de propietarios y el índice de participación con que cada uno ha de contribuir a las expensas comunes de la propiedad horizontal mediante el pago de cuotas ordinarias y extraordinarias de administración.

Respecto a los ingresos por el alquiler de parqueaderos y los demás conceptos, en el evento que no se encuentren incluidos como ingresos comunes de la copropiedad, deberá verificarse en el reglamento de propiedad horizontal si la EDUBA y la Alcaldía de Barrancabermeja son los beneficiarios de los recursos recibidos por este concepto y en qué proporción, con el objeto de realizar el cobro a la copropiedad, reconocer el ingreso respectivo y si es el caso ejercer las acciones necesarias de cobro. Cabe resaltar que los ingresos a que tenga derecho la entidad deberán ser reconocidos siempre que su valor pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.

Asimismo, es necesario evaluar si sobre estos recursos las dos entidades mantienen el control. De acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso a fin de generar beneficios económicos futuros, y para determinar su existencia se deben contemplar aspectos como la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. No obstante, en algunos casos la titularidad jurídica no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, pues no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Si producto de la evaluación realizada se concluye que la EDUBA y la Alcaldía de Barrancabermeja son los beneficiarios de los recursos recibidos, se considerarán como recursos públicos.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100003401 del 24-02-2021
20211100003431 del 24-02-2021
20211100043431 del 15-06-2021
20211100045111 del 18-06-2021
20211100046561 del 21-06-2021
20211100047481 del 21-06-2021
20211100047631 del 21-06-2021
20211100050881 del 24-06-2021
20211100051321 del 25-06-2021
20211100059621 del 18-07-2021
20211100061161 del 29-07-2021
20211100061731 del 04-08-2021
20211100061781 del 04-08-2021
20211100061831 del 04-08-2021
20211100068751 del 26-08-2021
20211100070361 del 08-09-2021
20211100087501 del 29-10-2021
20211100093441 del 23-11-2021
20211100093561 del 23-11-2021
20211100093651 del 23-11-2021
20211100114131 del 29-12-2021
20211100113731 del 27-12-2021
20211100114071 del 29-12-2021
20211100114081 del 29-12-2021
20211100114221 del 29-12-2021

1.24 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN

CONCEPTO No. 20211100027081 DEL 19-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de administración y operación Gastos de ventas Gasto público social Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento y clasificación del gasto por concepto de salarios y aportes sobre la nómina del personal docente vinculado al municipio de Medellín.

Doctora
 MARÍA VICTORIA MARTÍNEZ ZAPATA
 Líder de programa (E)
 Alcaldía de Medellín
 Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400026222 el 20 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Municipio de Medellín registra los salarios y aportes sobre la nómina del personal docente en subcuentas del grupo 55 - Gasto público social, considerando que la prestación del servicio está orientado a la solución necesidades básicas del sector educación. Específicamente los saldos registrados en la subcuenta 550104 - Aportes sobre la nómina, ha generado diferencias significativas por el reconocimiento de dichos aportes con el Ministerio de Educación Nacional – MEN, la cual los reconoce en la subcuenta 411405 - Escuelas industriales e institutos técnicos y el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar – ICBF, que los reconoce en la subcuenta 411402 – ICBF, cuyas subcuentas correlativas son: la 510404 - Aportes a escuelas industriales e institutos técnicos y la 510401 - Aportes al ICBF, respectivamente.

En conciliación con el MEN manifiesta: “me permito informarles que en el Gasto Público Social 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. El pago de la nómina de los empleados no se constituye como una necesidad básica insatisfecha.”

En vista de que las entidades presentamos diferentes posturas en el reconocimiento de los aportes sobre la nómina del personal docente y no ha sido posible conciliar las diferencias presentadas reiterativamente, solicitamos aclarar si el registro que está efectuando el Municipio de Medellín en la subcuenta 550104 - Aportes sobre la nómina es correcto, o este debe efectuarse en las subcuentas 510404 - Aportes a escuelas industriales e institutos técnicos en el caso del MEN y la 510401 - Aportes al ICBF, en el caso del ICBF.”

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia en sus artículos 350 y 366 establece:

“ARTICULO 350. 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.

El presupuesto de inversión no se podrá disminuir porcentualmente con relación al año anterior respecto del gasto total de la correspondiente ley de apropiaciones.

ARTICULO 366. 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.” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el artículo 41 del Capítulo V del 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”, indica:

“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.

El Presupuesto de Inversión Social no se podrá disminuir porcentualmente en relación con el del año anterior respecto con el gasto total de la correspondiente ley de apropiaciones.

La Ley de Apropiaciones identificará en un anexo las partidas destinadas al gasto público social incluidas en el Presupuesto de la Nación.

PARAGRAFO. El gasto público social de las entidades territoriales no se podrá disminuir con respecto al año anterior y podrá estar financiado con rentas propias de la respectiva entidad territorial; estos gastos no se

contabilizan con la participación municipal en los ingresos corrientes de la Nación (Ley 179/94, artículo 17).”
(Subrayado fuera de texto)

El artículo 84 del Capítulo V del Título III de la Ley 30 de 1992, establece:

“ARTÍCULO 84. El gasto público en la educación hace parte del gasto público social de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 350 y 366 de la Constitución Política de Colombia.” (Subrayado fuera de texto)

En Sentencia C-375/10, la Corte Constitucional precisa:

“El gasto público social se define como aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, programados tanto en funcionamiento como en inversión, y dado que la educación ha sido señalada como objetivo fundamental del estado social de derecho, siendo ésta una de las áreas prioritarias de inversión social, la misma Constitución determinó que no hay rentas de destinación específica exceptuando las destinadas para inversión social, en la que se encuentran los recursos de educación.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe los siguientes grupos y cuentas así:

“51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos.

52-DE VENTAS: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades directamente relacionadas con la venta de bienes o la prestación de servicios.

55-GASTO PÚBLICO SOCIAL: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.

5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA: Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades con destino al ICBF, SENA, ESAP y escuelas industriales e institutos técnicos.

5207-APORTES SOBRE LA NÓMINA: Representa el valor de los gastos que se originan en pagos obligatorios sobre la nómina de las entidades con destino al ICBF, SENA, ESAP y escuelas industriales e institutos técnicos.

5501-EDUCACIÓN: 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.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con la definición legal del gasto público social, estos gastos corresponden a la solución de las necesidades básicas insatisfechas en salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población.

En Sentencia C-375/10, la Corte Constitucional precisa que un objetivo fundamental del estado social de derecho es la educación, siendo ésta una de las áreas prioritarias de inversión social.

Así las cosas, cuando exista personal de nómina vinculado a proyectos orientados a apoyar la prestación del servicio educativo estatal, para garantizar la participación y acceso a la educación de la población más pobre y vulnerable, sus sueldos y salarios así como los aportes sobre la nómina se deben registrar como gasto público social en educación, en las subcuentas 550101-Sueldos y salarios y 550104-Aportes sobre la nómina, de la cuenta 5501-EDUCACIÓN, durante el tiempo que estén desarrollando este tipo de actividades.

Es de precisar que los aportes sobre la nómina con destino al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y Escuelas industriales e institutos técnicos, deberán registrarse en las subcuentas 510401-Aportes al ICBF y 510404-Aportes a escuelas industriales e institutos técnicos, de la cuenta 5104-APORTES SOBRE LA NÓMINA, tratándose del personal de nómina que desarrolla actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico, y en las subcuentas 520701-Aportes al ICBF y 520704-Aportes a escuelas industriales e institutos técnicos, de la cuenta 5207-APORTES SOBRE LA NÓMINA, para los casos en que el personal de nómina tenga una relación directa con la venta de bienes o la prestación de servicios.

Por lo tanto, las erogaciones por concepto de aportes sobre la nómina deberán ser reconocidas de acuerdo con la naturaleza del gasto, previo análisis de los roles desempeñados por el personal vinculado a la prestación del servicio educativo.

CONCEPTO No. 20211100060401 DEL 23-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de administración y operación
	SUBTEMAS	Reconocimiento de un contrato de outsourcing para la prestación del servicio de impresión, fotocopiado y escaneo de documentos

Doctora
ADRIANA MARÍA RESTREPO DÍAZ
Jefe Financiera
Área Metropolitana Centro Occidente
Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010037302 el 21 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Amablemente me permito solicitar colaboración con la solución de la siguiente inquietud, acerca del manejo contable de acuerdo a los parámetros del nuevo marco normativo de un contrato que suscribió el Área Metropolitana Centro Occidente con un proveedor, cuyo objeto es: “Prestar el servicio de outsourcing para el control y administración de la impresión, fotocopiado y escaneo de documentos que surjan en el desempeño de las funciones de las diferentes dependencias del AMCO”.

Quedo atenta a su respuesta, acerca de cómo debe ser su contabilización, teniendo presente que es un arrendamiento por un periodo de seis (6) meses”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en sus numerales 6.1.1. Activos y 6.1.5. Gastos, indica:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.1.5. Gastos

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.” (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con el estudio previo de mínima cuantía remitido por el Área Metropolitana Centro Occidente:

“(…) resulta necesario adelantar un proceso de contratación de mínima cuantía para contratar bajo la modalidad de outsourcing el préstamo de equipos de impresión sin ningún costo que permitan el escaneo, impresión y fotocopidora con el fin de ser utilizadas en las diferentes dependencias de la Entidad y en contraprestación a este servicio se adquirirán el suministro de los tóneres nuevos para el óptimo y continuo funcionamiento, durante el término de duración del contrato.

De conformidad con la naturaleza de la necesidad que se pretende satisfacer, el AMCO, está interesada en celebrar un contrato de suministro con una persona natural o jurídica que cuente con establecimiento de comercio abierto al público, que tenga el correspondiente registro mercantil, que dentro de su actividad económica y objeto pueda entregar bajo la modalidad de outsourcing los equipos de impresión con funciones de escáner, impresión y fotocopiado sin ningún costo, la contraprestación por parte de la entidad será la adquisición del suministro de los tóner necesarios para el óptimo y continuo funcionamiento de los equipos, la entidad llevará un control por cada impresora de las hojas de inicio y final de cada tóner para verificar el efectivo rendimiento, así mismo correrá por cuenta del proveedor de los equipos de impresión el desgaste de los equipos, el servicio de mantenimiento, soporte técnico, la configuración y el cambio de los repuestos o accesorios para garantizar el óptimo funcionamiento.

(...)

Que, para satisfacer la necesidad anteriormente descrita, se hace necesario llevar a cabo el proceso de contratación de mínima cuantía, que preste los servicios bajo la modalidad de Outsourcing, el préstamo de tres (3) impresoras multifuncionales, instaladas en los pisos 7, 10 y 14 y las mantenga en optimo estado, para el correcto andamiaje de las actividades administrativas de las diferentes dependencias del Área Metropolitana Centro Occidente.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece que la cuenta 5111-GENERALES “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de administración y operación de la entidad” y la cuenta 5211-GENERALES “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores de ventas de las entidades”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno los activos se definen como aquellos recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. El control implica que la entidad tiene, entre otras cosas, derecho a usar un bien o definir el uso que un tercero debe darle, y para determinar su existencia deben considerarse aspectos como la titularidad legal y los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos.

Por su parte, los gastos son definidos como los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

Para el caso del Área Metropolitana Centro Occidente, considerando el estudio previo de mínima cuantía remitido en su consulta, correrá por cuenta del proveedor de los equipos de impresión el desgaste de los equipos, el servicio de mantenimiento, soporte técnico, la configuración y el cambio de los repuestos o accesorios para garantizar el óptimo funcionamiento. Esto implica que el Área Metropolitana Centro Occidente no tiene control sobre dichos bienes, por consiguiente, no cumplen la definición de activo, además, el proveedor es quien asume los riesgos por daño de los equipos, de manera que no pueden reconocerse como tales.

Por lo anterior, el contrato de outsourcing para la prestación del servicio de impresión, fotocopiado y escaneo de documentos, debe reconocerse como un gasto en la cuenta 511122-Fotocopias de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES de la cuenta 5211-GENERALES, según sea imputable a gastos de administración o de operación.

CONCEPTO No. 20211100080421 DEL 23-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de administración y operación Patrimonio de las entidades de gobierno Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cuenta contable para el registro de los gastos de operación del SITP. Reconocimiento de los hechos económicos asociados con el SITP por parte de Bogotá D.C. Cuenta contable para el registro del traslado de activos y pasivos del SITP entre la SHD y el Ente Público Distrital SITP.

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá
Secretaría Distrital de Hacienda (SDH)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010046382, el 10 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta solicito concepto sobre la transición a la aplicación del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores, para lo cual se precisa lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 2° de la Resolución 226 de 20201, establece que:

“Para la aplicación del Procedimiento incorporado mediante la presente Resolución, las entidades territoriales y entes gestores dispondrán del año 2021 para incorporar, ajustar o retirar los activos o pasivos relacionados con el SITMP, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en el caso de las entidades territoriales, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES en el caso de los entes gestores.

Los activos que se incorporen se medirán por el valor en libros de la entidad que los tenía reconocidos. Los activos que no estén reconocidos en otra entidad se medirán por el costo de reposición o el costo menos la depreciación acumulada

que tendrían dichos activos si se hubiesen reconocido desde el momento inicial en la entidad que los incorpora. Por su parte, los pasivos que se incorporen se medirán conforme a la norma que les sea aplicable. Posteriormente, se aplicará la norma que corresponda y lo establecido en el Procedimiento incorporado mediante la presente Resolución a los activos o pasivos que se incorporen o ajusten.

En todo caso, en los estados financieros que se presenten a 31 de diciembre de 2021, las entidades reflejarán los saldos conforme a lo establecido en dicho Procedimiento y revelarán en notas a los estados financieros el impacto de su aplicación.” (Subrayados fuera de texto).

Por otra parte, la Dirección Distrital de Contabilidad creó el Código Institucional 210111001900 - Ente Público Distrital SITP, en el Sistema utilizado para efectuar la consolidación de la Información Financiera del Distrito Capital con el fin de que la Empresa de Transporte del Tercer Milenio - Transmilenio S.A., como ente gestor, reporte a la Secretaría Distrital de Hacienda - SDH la información contable del Sistema Integrado de Transporte Público, bajo los parámetros establecidos en el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno, para ser incorporada en los Estados Financieros del Bogotá D.C.

En desarrollo del trabajo adelantado entre la Dirección Distrital de Contabilidad de la Secretaría Distrital de Hacienda y Transmilenio S.A., para la aplicación del Procedimiento mencionado, hemos determinado de manera conjunta que la incorporación, ajuste y retiro de activos y pasivos relacionados con el sistema se reconozca en una fecha anterior al 31 de diciembre de 2021, con el fin de tener un periodo de transición a nivel de procesos y procedimientos contables y de gestión por parte de cada uno de los actores partícipes, y así garantizar las características fundamentales de representación fiel y relevancia en la información financiera del Sistema.

El artículo 33 de la Ley 1753 de 20152, señala:

“Fondos de estabilización y subsidio a la demanda. En desarrollo de una política de apoyo y fortalecimiento al transporte público en las ciudades del país, los alcaldes de los municipios, distritos o áreas metropolitanas, donde se implementen o estén en operación sistemas de transporte público, podrán establecer fondos de estabilización o compensación tarifaria, que cubran el diferencial entre la tarifa técnica y la tarifa al usuario. (...)”

El numeral 5 -Gestión del SITMP de la Resolución No. 226 de 20203, emitido por la CGN, indica:

Con las liquidaciones periódicas que realice el patrimonio autónomo sobre los gastos por la gestión del SITMP, la entidad territorial debitará la subcuenta 511182-Gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 5111-GENERALES y acreditará la subcuenta 249067-Gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Por su parte, el ente gestor debitará la subcuenta 131727-Gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta 439031- Gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS. (Subrayado fuera de texto).

A partir del proceso de convergencia del Régimen de Contabilidad Pública Precedente al Marco Normativo Contable para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, Transmilenio S.A. deja de reconocer los ingresos por transferencia efectuados por el Distrito. Ahora bien, con la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la SDH reconoce los siguientes hechos económicos relacionados con los recursos del Fondo de Estabilización Tarifaria - FET:

- En la subcuenta 190801 - En administración, de la cuenta 1908 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, cuando le gira los recursos a Transmilenio S.A., como ente Gestor del sistema.

- Cuando Transmilenio S.A., traslada los recursos al encargo fiduciario, la SDH reclasifica el valor de la subcuenta 190801 - En administración a la 190803 - Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908 - RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.
- Una vez el encargo fiduciario efectúa el pago a los acreedores correspondientes, la SDH legaliza el mismo debitando la subcuenta 550706 - Asignación de bienes y servicios de la cuenta 5507 - DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL y acreditando la subcuenta 190803 - Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos, de la cuenta 1908 - RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONSULTA

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, se presentan las siguientes inquietudes:

1. Dado que a partir del procedimiento emitido por la CGN, el reconocimiento de las erogaciones por la Gestión del Sistema en el Ente Público Distrital SITP se registran como gasto en la subcuenta 511182-Gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 5111-GENERALES ¿En que subcuenta se reconoce los hechos económicos asociados a los gastos por operación del sistema?

2. De confirmarse que los gastos de operación y gestión se reconocen en la subcuenta 511182-Gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 5111-GENERALES, los recursos destinados por el Fondo de Estabilización Tarifaria - FET cambiarían su connotación de Gasto Público Social registrado por la SDH, a reflejar solamente el fondeo de recursos para cubrir el déficit de la operación del Sistema, si el reconocimiento de estas operaciones empieza a registrarse en una fecha anterior al cierre de la vigencia 2021, ¿se debe efectuar el traslado al Ente Público Distrital SITP, y ajustar el Gasto Público Social, así como reconocer la totalidad de la operación (ingresos y gastos) del sistema por todo el periodo contable, o solo se reconoce a partir de la fecha en que se inicie el registro de las operaciones?

Como parte de nuestro análisis, y con el fin de reflejar integralmente la información financiera en el Ente Público Distrital SITP, consideramos que el reconocimiento de los hechos económicos asociados al Sistema se debe efectuar a partir de los saldos activos y pasivos que se trasladen y aquellos que se incorporen, en la fecha que se acuerde por los actores partícipes de este proceso de transición, con lo cual, el EPD SITP, registraría contablemente los ingresos y gastos desde esa misma fecha.

3. Teniendo en cuenta, que la SDH y el Ente Público Distrital SITP, forman parte de la Entidad Contable Pública Bogotá D.C., ¿El traslado de activos y pasivos se debe efectuar contra la cuenta 3109 - RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, establecida en el procedimiento emitido?, o en caso negativo, ¿cuál es la cuenta y subcuenta para la contrapartida de estos traslados?

(...)"

CONSIDERACIONES

los artículos 2º y 3º de la Resolución 226 de 2020 "Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores" establecen:

"ARTÍCULO 2º. Transitorio. Para la aplicación del Procedimiento incorporado mediante la presente Resolución, las entidades territoriales y entes gestores dispondrán del año 2021 para incorporar, ajustar o retirar los activos o pasivos relacionados con el SITMP, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-

RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, en el caso de las entidades territoriales, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES en el caso de los entes gestores. Los activos que se incorporen se medirán por el valor en libros de la entidad que los tenía reconocidos.
(...)

En todo caso, en los estados financieros que se presenten a 31 de diciembre de 2021, las entidades reflejarán los saldos conforme a lo establecido en dicho Procedimiento y revelarán en notas a los estados financieros el impacto de su aplicación.

ARTÍCULO 3º. Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998; tiene aplicación a partir del 01 de enero de 2021; y deroga la Doctrina Contable Pública que le sea contraria”. (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 226 de 2020, establece en su numeral 5 lo siguiente:

“5. GESTIÓN DEL SITMP

Con las liquidaciones periódicas que realice el patrimonio autónomo sobre los gastos por la gestión del SITMP, la entidad territorial debitará la subcuenta 511182-Gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 5111-GENERALES y acreditará la subcuenta 249067-Gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Por su parte, el ente gestor debitará la subcuenta 131727-Gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta 439031- Gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, la norma de Proceso contable y sistema documental contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 525 de 2016 y actualizada mediante la Resolución 069 de 2021, señala en su numeral 3.2 lo siguiente:

“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:

(...)

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.

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

1. Cuenta y subcuenta contable para el registro de los gastos por operación del sistema

De conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 226 de 2020, la Entidad Contable Pública Bogotá D.C registrará en la subcuenta 511182-Gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 5111-GENERALES las erogaciones relacionadas con la contraprestación que se le debe pagar a Transmilenio S.A. por las actividades de gestión del SITP.

Así las cosas, cuando se trate del registro de las erogaciones relacionadas con la operación del SITP, la Entidad Contable Pública Bogotá D.C. no utilizará la subcuenta 511182-Gestión de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 5111-GENERALES, sino las cuentas y subcuentas del gasto o costo que correspondan a la naturaleza de servicio recibido.

2. Reconocimiento de los hechos económicos asociados con el SITP por parte de Bogotá D.C.

De conformidad con lo establecido en el artículo 2º de la Resolución 226 de 2020, las entidades territoriales y entes gestores dispondrán del año 2021 para incorporar, ajustar o retirar los activos o pasivos relacionados con el SITMP, con el propósito de garantizar que en los estados financieros que se presenten a 31 de diciembre de 2021 se reflejen los saldos conforme a lo establecido en el Procedimiento y se incorporen las revelaciones en sus notas que informen del impacto de la aplicación del Procedimiento. Adicionalmente, el artículo 3º de la referida Resolución establece que la misma tiene aplicación a partir del 1º de enero de 2021 y deroga la Doctrina Contable Pública que le sea contraria.

En ese sentido, a partir del 1º de enero de 2021, la Entidad Contable Pública Bogotá D.C. debió comenzar a reconocer los ingresos, costo, gastos, activos y pasivos que representan nuevos hechos económicos asociados con el SITP, conforme a lo establecido en el Procedimiento.

Ahora bien, respecto a los activos o pasivos del SITP que no representan nuevos hechos económicos, le corresponde a la Entidad Contable Pública Bogotá D.C. aplicar lo dispuesto en el artículo 2º de la Resolución 226 de 2020, para incorporar, ajustar o retirar, durante el año 2021, los activos o pasivos relacionados con el sistema.

En consecuencia, respecto a su consulta concreta se tiene que, de acuerdo con la forma de organización y ejecución del proceso contable seleccionada por el Distrito, al tratarse de nuevos ingresos y gastos que surgen después de la entrada en vigor de la Resolución 226 de 2021, le correspondía al Ente Público Distrito SITP aplicar lo dispuesto en el Procedimiento y reconocerlos por todo el periodo contable.

3. Cuenta contable para el registro del traslado de activos y pasivos del SITP entre la Secretaría Distrital de Hacienda (SDH) y el Ente Público Distrital SITP

De conformidad con el artículo 2º de la Resolución 226 de 2020, la Entidad Contable Pública Bogotá D.C. debe incorporar, ajustar o retirar los activos o pasivos relacionados con el SITP en el año 2021, afectando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, cuando se trate de operaciones de traslado de activos y pasivos, en el marco del artículo 2º de la Resolución 226 de 2020, entre la SDH y el Ente Público Distrital SITP, los cuales forman parte de la Entidad Contable Pública Bogotá D.C., se podrá utilizar la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, siempre que se efectúe la eliminación de la totalidad de las operaciones recíprocas internas.

Por lo anterior, le corresponde a la Entidad Contable Pública Bogotá D.C. definir, documentar y aplicar un procedimiento conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones recíprocas internas, para efectos de la preparación y presentación de la información financiera como una sola entidad a la CGN.

CONCEPTO No. 20211100091361 DEL 12-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos de Administración y Operación Gasto Público Social
	SUBTEMAS	Reconocimiento de Gastos de Administración y Operación o de Gasto Público Social en contratos.

Doctor
TARSICIO ANDRÉS OSORIO RODRÍGUEZ
Director Financiero (E.)
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
Bogotá D. C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20211400054242 el 1 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“(…) me permito respetuosamente solicitar concepto acerca del registro contable adecuado para los contratos financiados con recursos de inversión en la cuenta de gasto público social o gasto de administración y operación.

Es así como, se requiere su precisión en lo siguiente:

¿Qué factor determina el registro contable en la cuenta de gasto público social o en la cuenta de gasto de administración y Operación, de contratos cuya ejecución se financie con recursos de inversión? tales como: Servicio de vigilancia, Administración Centro de Contacto, Adquisición de Licencias, Administración de la Infraestructura tecnológica de la Entidad, Adquisición de seguros y Adquisición de batas desechables, operador de información del recaudo PILA.

Puntualmente, el contrato de Administración del Centro de Contacto que tiene el ICBF, cuya vocación es la de prestar servicios de asistencia y de atención a niñez y adolescencia a través de la línea telefónica y no solamente recibir quejas, peticiones o reclamos, sino que, a su vez, es una herramienta a través de la cual el ICBF llega directamente a la población objetivo para prestarle un servicio psicosocial y de apoyo a los menores de edad.

Sin embargo, la CGR en el marco de su auditoría manifestó respecto de este contrato lo siguiente: “Al respecto este gasto corresponde a gastos de administración y operación y no a un gasto público social que beneficie a la población vulnerable de este país en especial a los niños niñas, adolescentes, jóvenes, las madres gestantes y lactantes y demás población que se encuentra priorizada para recibir los servicios del ICBF.” . En ese sentido, ¿cuál sería la correcta forma de justificar a la CGR que procede un registro en la cuenta de Gasto Público Social ya que evidentemente se está brindando un servicio de atención misional a la población objetivo del ICBF a través de este mecanismo?”

CONSIDERACIONES

CONSTITUCIÓN POLITICA DE COLOMBIA.

“ARTICULO 350. 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. El presupuesto de inversión no se podrá disminuir porcentualmente con relación al año anterior respecto del gasto total de la correspondiente ley de apropiaciones.”

“ARTICULO 366. 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.” (Subrayado fuera de texto)

ESTATUTO ORGÁNICO DE PRESUPUESTO

“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, programadas tanto en funcionamiento como en inversión.

El Presupuesto de Inversión Social no se podrá disminuir porcentualmente en relación con el del año anterior respecto con el gasto total de la correspondiente ley de apropiaciones.

La Ley de Apropiaciones identificara en un anexo las partidas destinadas al gasto público social incluidas en el Presupuesto de la Nación” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual del Marco Normativo de las Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública, mediante la Resolución 533 de 2015, señala:

“6.1.5. GASTOS

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad

76. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad.

(...)

77. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

86. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo pueda medirse con fiabilidad.

(...)

88. Si la entidad distribuye bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocen cuando se entreguen los bienes o se presten los servicios.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) aprobado mediante Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones describe los grupos:

“51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico; así como los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, que no deban ser registrados como gasto público social o como costos.”

“55-GASTO PÚBLICO SOCIAL. En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En relación con el reconocimiento de hechos económicos en la ejecución del presupuesto de gastos y en la información contable, la CGN ha manifestado que dicho reconocimiento se realiza en cumplimiento de una normatividad que se fundamenta en vertientes que operan sobre bases comprensivas conciliables, aunque no necesariamente 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.

En 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 a saber: (i) cuando se apropia o asignan recursos a un determinado objeto de gasto, (ii) al certificar la existencia de saldos de apropiación libres de afectación presupuestal, (iii) al reconocer del surgimiento de compromisos a cargo de la entidad, (iv) al registrar obligaciones de pago como resultado de la ejecución de tales compromisos y (v) cuando se ordena el pago de estas obligaciones.

Como consecuencia de lo anterior, corresponde a la entidad definir en sus políticas contables operativas el esquema de conciliación de la información obtenida del sistema presupuestal y el contable, de tal forma que disponga de los elementos necesarios para explicar o identificar las diferencias que puedan presentarse en los resultados arrojados por estos sistemas de información financiera.

Ahora bien, en relación con la clasificación en el Estado de resultados de los gastos por los contratos suscritos por la entidad como Gastos de administración y operación o Gasto público social, procede analizar en el contexto de la regulación contable, si las erogaciones realizadas para atender el objeto contractual corresponden a Gastos de administración y operación, en donde los gastos están asociados con actividades de planificación, organización, dirección, control y apoyo logístico de la entidad; o por el contrario, si los recursos directamente atienden a la solución de las necesidades básicas insatisfechas como son 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, caso en el cual corresponden a Gasto público social.

Como quiera que la pregunta planteada en la consulta, corresponde a una decisión de carácter administrativo, excede la competencia de la CGN pronunciarse sobre la clasificación contable que la entidad debe dar a los recursos relacionados con el contrato de Administración del Centro de Contacto que tiene el ICBF, por lo tanto, es el ICBF el llamado a determinar si producto de la ejecución del contrato se atendieron directamente las

necesidades básicas definidas dentro del concepto de gasto público social específicamente para el caso planteado el servicio de asistencia y de atención a niños y adolescentes a través de línea telefónica.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100003411 del 24-02-2021
20211100033281 del 02-06-2021
20211100040951 del 09-06-2021
20211100047481 del 21-06-2021
20211100051271 del 25-06-2021
20211100059621 del 18-07-2021
20211100060201 del 22-07-2021
20211100061181 del 29-07-2021
20211100061831 del 04-08-2021
20211100063611 del 09-08-2021
20211100082921 del 08-10-2021
20211120085871 del 19-10-2021
20211100092501 del 18-11-2021
20211100098601 del 02-12-2021
20211100100181 del 03-12-2021
20211100102651 del 09-12-2021
20211120104681 del 13-12-2021

1.25 GASTOS DE VENTAS

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100027081 del 19-05-2021
20211100051271 del 25-06-2021
20211100059621 del 18-07-2021
20211100063611 del 09-08-2021
20211100082921 del 08-10-2021
20211120104681 del 13-12-2021

1.26 GASTOS DETERIORO, DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES Y PROVISIONES

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20211100043431 del 15-06-2021
20211100087021 del 26-10-2021
20211100110381 del 15-12-2021

1.27 GASTOS POR TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

CONCEPTO No. 20211100064681 DEL 11-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gastos por transferencias y subvenciones Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable por la transferencia de recursos con destino al FONECA

Doctora
PATRICIA E. GONZÁLEZ ROBLES
Directora Financiera
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010037912 el día 23 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el marco de la gestión y pago del pasivo pensional y prestacional de Electricaribe S.A. E.S.P., a cargo del Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. - FONECA, dicho Patrimonio Autónomo tiene la función y obligación, entre otras, de administrar y pagar el pasivo pensional, legal y convencional, así como los derechos de pensión legal y convencional que estando legalmente causados se encuentren pendientes por reconocer; administrar y pagar el pasivo prestacional asociado a los derechos de pensión, legal y convencional, entre otras funciones asociadas a su cargo, en el marco de la Ley 1955 de 2019, “Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 - “Pacto por Colombia, pacto por la equidad”, y el Decreto de 042 de 2020.

De esta manera, conforme lo expuesto y las consideraciones que nos permitimos desarrollar posteriormente en la presente comunicación, aunado a los preceptos de orden constitucional, jurisprudencial, jurídico, judicial y social, y las consecuentes implicaciones judiciales, sociales, entre otras de vital trascendencia, que conlleva el no cumplir de manera oportuna con las obligaciones de carácter pensional, resulta esencial para el P.A. FONECA contar de manera oportuna con los recursos suficientes para cumplir con las obligaciones encomendadas relativas a los derechos pensionales y prestacionales de los pensionados de Electricaribe S.A. E.S.P., pasivo asumido por la Nación a través del FONECA a partir del 1o de febrero de 2020, en virtud de las normas precitadas.

Por las razones expuestas, respetuosamente nos dirigimos a ustedes con el fin de elevar consulta en relación con la preocupante situación presentada en la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios SSPD, referente a la imposibilidad presente para la transferencia oportuna de nuestra parte hacia el FONECA, de los recursos necesarios para su gestión, recursos apropiados para dicho Patrimonio Autónomo en el Presupuesto General de la Nación para la presente vigencia 2021 por un total de CIENTO TREINTA Y TRES MIL MILLONES DE PESOS (\$133.000 millones), y frente al cual hemos adelantado de manera oportuna todas las gestiones y procedimientos presupuestales del caso ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con el propósito de dar inicio a dicha transferencia de recursos conforme a los Planes Anuales de Caja – PAC definidos para cada periodo.

Así mismo, como referencia y antecedentes de la situación expuesta, nos permitimos informar las siguientes consideraciones:

En virtud de lo establecido en el artículo 2.2.9.8.1.1., “Asunción del Pasivo Pensional y Prestacional”, del Decreto 042 del 16 de enero de 2020, y en línea con lo dispuesto en el artículo 315, “SOSTENIBILIDAD DEL SERVICIO PÚBLICO MEDIANTE LA ASUNCIÓN DE PASIVOS”, de la Ley 1955 del 25 de mayo de 2019, la Nación asumió a partir del 1o de febrero de 2020 y a través del Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. – FONECA, las pensiones ciertas o contingentes y las obligaciones convencionales de jubilación y/o legal de vejez, a cargo de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P.

A causa de ello, y de conformidad con el artículo 2.2.9.8.1.6., “Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. – FONECA”, el 9 de marzo de 2020 la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y la Fiduciaria la Previsora S.A. celebraron el Contrato de Fiducia Mercantil Irrevocable No. 6192026, para la constitución del Patrimonio Autónomo FONECA, cuyo propósito es la gestión y pago del pasivo pensional y prestacional asociado, asumido por la Nación en los términos del citado Decreto.

Así mismo, el artículo en mención establece que el Patrimonio Autónomo FONECA “es una cuenta especial de la Nación, sin personería jurídica, que hará parte de la sección presupuestal de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios”.

En el mismo sentido, de conformidad con el artículo 2.2.9.8.1.7., “Recursos del Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. – FONECA”, del Decreto del asunto, para el cumplimiento de su objeto el FONECA contará, entre otros, con los recursos del Presupuesto General de la Nación que se apropien para cubrir el déficit de recursos para el pago del pasivo pensional.

*De igual manera, el numeral 2o de la Cláusula 12.2., “OBLIGACIONES DEL FIDEICOMITENTE”, del referido Contrato de Fiducia, **establece como una de las obligaciones de esta Superintendencia en calidad de Fideicomitente, la de gestionar la transferencia de los recursos al Patrimonio Autónomo, en la forma y oportunidad prevista en dicho contrato.** (Negrilla y subraya fuera de texto)*

En consecuencia, la SSPD solicitó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público la creación del objeto de gasto correspondiente para la afectación presupuestal, el cual fue aprobado mediante radicado No. 2-2021-015639 del 30 de marzo de 2020, con el siguiente concepto: 03-24-02-091 Fondo Nacional del Pasivo Pensional y prestacional de la electrificadora del Caribe S.A. E.S.P – FONECA.

Así mismo, la SSPD solicitó a dicho Ministerio la creación del rubro de ingreso, sin embargo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público mediante oficio No. 2-2021-015572 del 30 de marzo de 2021, indicó lo siguiente “me permito informarle que no es procedente atender su requerimiento teniendo en cuenta que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios no es responsable del registro de la ejecución de ingresos de aportes nación, toda vez que su recaudo no lo realiza la entidad”.

Por las razones y consideraciones expuestas, solicitamos respetuosamente a la Contaduría General de la Nación, se sirva expedir concepto acerca del procedimiento contable que se debe aplicar, para efectos de, lo antes posible, poder realizar de nuestra parte las acciones a que haya lugar con el fin de materializar la transferencia de los recursos con destino al Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. – FONECA, situación de orden prioritario, si tenemos en cuenta las graves implicaciones que podría conllevar el incumpliendo en el pago de la obligaciones pensionales a su cargo, y que no existe actualmente otra fuente de recursos que permita suplir una eventual imposibilidad de transferir oportunamente los montos requeridos por el FONECA para su gestión.”

CONSIDERACIONES

La Ley 1955 de 2019 por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022, “Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”, establece:

“ARTÍCULO 315. SOSTENIBILIDAD DEL SERVICIO PÚBLICO MEDIANTE LA ASUNCIÓN DE PASIVOS. Con el fin de asegurar la prestación eficiente y sostenible del servicio público de distribución y comercialización de electricidad en la Costa Caribe del país, en desarrollo del artículo 365 de la Constitución Política, autorícese a la Nación a asumir directa o Indirectamente el pasivo pensional y prestacional, así como el pasivo de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. asociado al Fondo Empresarial de la siguiente manera: i) el pasivo pensional y prestacional correspondiente a la totalidad de las pensiones y cesantías, ciertas o contingentes, pagaderas a los pensionados de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. y a las obligaciones convencionales, ciertas o contingentes, adquiridas por la causación del derecho a recibir el pago de la pensión convencional de jubilación y/o legal de vejez; ii) el pasivo de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. con el Fondo Empresarial correspondiente a las obligaciones en las cuales el Fondo haya incurrido o incurra, incluyendo garantías emitidas.

(...)

PARÁGRAFO SEGUNDO. Para la gestión y el pago del pasivo pensional y prestacional, la Nación - Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la celebración de un contrato de fiducia mercantil, constituirá el patrimonio autónomo - FONECA cuyo objeto será recibir y administrar los recursos que se transfieran, así como, pagar el pasivo pensional y prestacional, como una cuenta especial, sin personería jurídica, cuyos recursos serán administrados por quien determine el Gobierno nacional. Los recursos y los rendimientos de este fondo tendrán destinación específica para pagar el pasivo pensional y prestacional, así como los gastos de administración del patrimonio autónomo. Los recursos que el FONECA pueda recibir como consecuencia de un proceso de vinculación de capital para la operación de la prestación del servicio de energía eléctrica en la Costa Caribe, se transferirán directamente al patrimonio autónomo sin que se requiera operación presupuestal para tales efectos.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Decreto 042 de 2020 por el cual se adiciona el Capítulo 8 al Título 9 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto número 1082 de 2015 en relación con las condiciones de asunción por la Nación del pasivo pensional y prestacional, así como del pasivo asociado al Fondo Empresarial, a cargo de Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P, señala:

“Artículo 1°. Adición del Capítulo 8 al Título 9 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto número 1082 de 2015. Adiciónese el Capítulo 8 al Título 9 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto número 1082 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Planeación Nacional, de la siguiente manera:

“CAPÍTULO 8

Sección 1: CONDICIONES DE ASUNCIÓN POR LA NACIÓN DEL PASIVO

PENSIONAL Y PRESTACIONAL A CARGO DE ELECTRIFICADORA DEL CARIBE S. A. E.S.P.

Artículo 2.2.9.8.1.1. Asunción del Pasivo Pensional y Prestacional. La Nación asumirá, a partir del 1° de febrero de 2020 y a través del Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P. - FONECA de que trata la presente sección, las pensiones ciertas o contingentes y las obligaciones convencionales ciertas o contingentes adquiridas por la causación del derecho de pensión convencional de jubilación y/o legal de vejez, a cargo de Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P.

Parágrafo 1. Asumido el pasivo en los términos previstos en el presente artículo y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 316 de la Ley 1955 de 2019, el FONECA será el único deudor frente a los acreedores de las obligaciones respectivas, sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria de la Nación prevista en dicha ley. En ningún caso las sociedades que lleguen a constituirse para continuar, de manera total o parcial, con la prestación del servicio a cargo de Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P. como resultado o con ocasión de la solución empresarial adoptada serán responsables por el pasivo pensional y prestacional.

(...)

Artículo 2.2.9.8.1.6. Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P. - FONECA. El Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S. A. E.S.P. - FONECA, es una cuenta especial de la Nación, sin personería jurídica, que hará parte de la sección presupuestal de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Para el efecto, la citada Superintendencia celebrará contrato de fiducia mercantil con Fiduprevisora S. A., de conformidad con el parágrafo 2° del artículo 315 de la Ley 1955 de 2019, para la constitución del patrimonio autónomo denominado FONECA cuyo propósito es la gestión y el pago del pasivo pensional y prestacional asociado, asumido por la Nación en los términos del presente Decreto, que tendrá entre otras las siguientes funciones: (...)” (Subrayado fuera del texto)

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 del 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; (...)”

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, de conformidad con lo establecido en el numeral 2º del artículo 5º de la Resolución 354 del 2007 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 del 2018), los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública. En este sentido, a estos patrimonios autónomos se les asignará el respectivo marco normativo que deben aplicar, y deberán reportar, de forma independiente, su información financiera a la CGN.

Por lo anterior, el Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. - FONECA, con código CHIP 923273276, es considerado una entidad contable pública independiente para efectos de reporte contable ante la CGN.

En consecuencia, y dado que el FONECA hará parte de la sección presupuestal de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, la asignación de los recursos se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

FONECA por su parte, registrará un ingreso por transferencia mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Si la transferencia se realiza a través de una tesorería centralizada, cuando esta efectúe el giro de los recursos al FONECA, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por otra parte, una vez FONECA reciba los recursos debitará la subcuenta 190401-Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto No. 20211100018851 del 19-04-2021
20211100021951 del 29-04-2021
20211100033281 del 02-06-2021

20211100050881 del 24-06-2021
20211100050911 del 24-06-2021
20211100057941 del 15-07-2021
20211100060201 del 22-07-2021
20211100061781 del 04-08-2021
20211100068781 del 26-08-2021
20211120068801 del 26-07-2021
20211100078631 del 21-09-2021
20211100070041 del 03-09-2021
20211100070371 del 08-09-2021
20211100086191 del 20-10-2021
20211100086201 del 20-10-2021
20211100086381 del 21-10-2021
20211100087091 del 26-10-2021
20211100087531 del 29-10-2021
20211120085871 del 19-10-2021
20211100088661 del 04-11-2021
20211100100181 del 03-12-2021
20211100102651 del 09-12-2021
20211100111441 del 16-12-2021
20211100112831 del 21-12-2021
20211100113731 del 27-12-2021
20211100114041 del 29-12-2021
20211120112521 del 20-12-2021

1.28 GASTO PÚBLICO SOCIAL

CONCEPTO No. 20211100113701 DEL 27-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Gasto público social Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los programas de apoyo que ofrece la Universidad Tecnológica de Pereira a sus estudiantes.

Doctora
MARÍA VICTORIA GRISALES GARCÍA
Líder de Gestión Contable
Universidad Tecnológica de Pereira
Pereira, Risaralda

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010062142 el 16 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) Durante la vigencia 2021 la Contraloría General de la República realizó la auditoría financiera correspondiente a la vigencia 2020, en la cual se produjo una serie de hallazgos a los que se les suscribió el respectivo Plan de Mejoramiento, y de los cuales a continuación nos permitimos describir uno de ellos que como acción de mejora se planteó elevar la consulta a ustedes de manejo y contabilización de la cuenta 5501 Gasto Público Social. (Se anexa hallazgo).

HALLAZGO 6 CUENTA 5501 GASTO PUBLICO SOCIAL

La Universidad Tecnológica de Pereira incurrió en aplicación inadecuada de las normas citadas, ya que durante la vigencia 2020, no presentó movimiento en el grupo 55 Gasto Público Social, pese a que durante la misma vigencia llevó a cabo programas de apoyo para garantizar la participación y acceso a la educación de la población más pobre y vulnerable, tales como: bono de matrículas a estudiantes de estratos 1 y 2 , Bono alimenticio, Plan Padrino, Becas pa’pepas, entre otros, registrando estas erogaciones por la cuenta auxiliar 72080210 Otros costos y gastos del grupo 7208- Educación Formal-Superior-Formación Profesional, programas que tienen las condiciones para reconocerse contablemente por la cuenta de Gasto Público Social

(…)

CONSULTA

Las erogaciones realizadas por la UTP por los conceptos mencionados anteriormente, entendemos que NO se deben reconocer como un GASTO PÚBLICO SOCIAL por la cuenta 5501 EDUCACIÓN del Grupo 55, debido a que ésta cuenta se maneja para la prestación de servicios de educación Básica y la UTP presta servicios de educación Superior, ¿es esto correcto?”

CONSIDERACIONES

El artículo 366 de la Constitución Política de Colombia, señala:

“ARTICULO 366. 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. (...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el artículo 41 del Capítulo V del 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”, indica:

“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)

El artículo 84 del Capítulo V del Título III de la Ley 30 de 1992, establece:

“ARTÍCULO 84. El gasto público en la educación hace parte del gasto público social de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 350 y 366 de la Constitución Política de Colombia.” (Subrayado fuera de texto)

En Sentencia C-375/10, la Corte Constitucional precisa:

“El gasto público social se define como aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, programados tanto en funcionamiento como en inversión, y dado que la educación ha sido señalada como objetivo fundamental del estado social de derecho, siendo ésta una de las áreas prioritarias de inversión social, la misma Constitución determinó que no hay rentas de destinación específica exceptuando las destinadas para inversión social, en la que se encuentran los recursos de educación.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, así: “(...) se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.(...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el CGC antes mencionado describe la cuenta 5501-EDUCACIÓN, así: “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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es de precisar 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.

Ahora bien, de acuerdo con la definición legal del gasto público social, estos gastos tienen como objetivo la solución de las necesidades básicas insatisfechas en salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población.

Así las cosas, desde la perspectiva contable, el reconocimiento del gasto público social procede cuando los recursos se destinan directamente a la solución de las necesidades básicas insatisfechas y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, anotando que, en relación con el tema de educación, el gasto público social hace referencia a los conceptos relacionados con el apoyo a la prestación del servicio educativo estatal, para garantizar la participación y acceso a la educación de la población más pobre y vulnerable.

Por lo tanto, si los programas de apoyo a los que se refiere en la consulta son para garantizar la participación y acceso a la educación de la población más pobre y vulnerable, los gastos incurridos para tal fin los debe reconocer la Universidad Tecnológica de Pereira en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5501-EDUCACIÓN. Lo anterior con independencia de que el servicio prestado por la universidad sea de educación superior.

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20211100027081 del 19-05-2021
20211100060201 del 22-07-2021
20211100070371 del 08-09-2021
20211100087091 del 26-10-2021
20211100091361 del 12-11-2021
20211100100181 del 03-12-2021
20211100110381 del 15-12-2021
20211100113851 del 28-12-2021

1.29 GASTOS DE ACTIVIDADES Y/O SERVICIOS ESPECIALIZADOS

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20211100013821 del 07-04-2021

20211120066861 del 18-07-2021

1.30 GASTOS POR OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100001421 del 04-02-2021

20211100045111 del 18-06-2021

20211100060811 del 28-07-2021

20211100070041 del 03-09-2021

20211100114081 del 29-12-2021

20211100114131 del 29-12-2021

1.31 OTROS GASTOS

CONCEPTO No. 20211100061541 DEL 02-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los aportes efectuados en entidades sin ánimo de lucro

Doctor

IVÁN DARÍO RÍOS HUÉRFANO

Profesional Especializado - Contador

Grupo Financiero y Presupuestal

Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos - INVIMA

Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010038722 el 28 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

El INVIMA es uno de los miembros fundadores de la Corporación INSTITUTO DE EVALUACIÓN TECNOLÓGICA EN SALUD – IETS .

“Teniendo en cuenta que el IETS es una corporación sin ánimo de lucro, de participación mixta y de carácter privado y de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 de los estatutos, “los aportes y cuotas que se paguen al IETS por sus miembros no son reembolsables, no confieren derecho alguno ni en su patrimonio durante su existencia, ni al momento de su disolución o liquidación, ni facultan para intervenir en su administración ni en su liquidación por fuera de lo contemplado en las normas estatutarias”. Así mismo lo contemplado en el Parágrafo de ese mismo artículo: “El IETS, dados sus propósitos y como entidad sin ánimo de lucro, no podrá traspasar en ningún momento sus bienes, fondos y rentas al patrimonio de ninguna persona en calidad de distribución de utilidades. Cualquier beneficio operacional, superávit o utilidad que llegare a obtener será obligatoriamente destinado, en forma exclusiva a incrementar su propio patrimonio, o a mejorar y ampliar los medios necesarios para cumplir cabalmente con su objeto”.

Con fundamento en lo anterior tenemos registrado en el INVIMA este aporte en la cuenta 197005 Derechos de la cuenta Activos Intangibles, la cual origina una deficiencia contable debido a que este derecho no se ha amortizado hasta el momento.

En concordancia y siguiendo con nuestra consulta pedimos por favor nos orienten sobre la forma adecuada de este registro para que revele de manera fidedigna el hecho económico presentado y si se hace necesario la respectiva amortización en qué términos debemos realizarla.” (Sic)

Aunque en principio se había acordado que el INVIMA realizaría un aporte de \$2.300.000.000, finalmente, a través de Asamblea extraordinaria de asociados del 17 de septiembre de 2015, se determinó que el aporte sería de \$49.934.992.

CONSIDERACIONES

El numeral 4.3. Corrección de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece que la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, se debita por “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 con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Aquellas entidades sin ánimo de lucro no constituidas como empresas societarias, no tienen representado su patrimonio en acciones, cuotas o partes de interés social y tampoco retribuyen a sus aportantes con rendimientos financieros, razón por la cual, los aportes efectuados a estas entidades no podrán ser considerados como una inversión patrimonial. En consecuencia, los aportes han debido registrarse como gasto en la subcuenta 589009-Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

La entidad deberá corregir el error siguiendo los lineamientos del numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para esto la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material.

Debido a que el error se perpetró en periodos contables anteriores se debe ajustar el valor de la partida contra el resultado de ejercicios anteriores, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta correspondiente de la subcuenta 197005-Derechos, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, de acuerdo a lo expuesto en su consulta.

Adicionalmente, se 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.

Para aquellos errores clasificados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20211100061541 DEL 02-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Otros gastos Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los aportes efectuados en entidades sin ánimo de lucro

Doctor
IVÁN DARÍO RÍOS HUÉRFANO
Profesional Especializado - Contador
Grupo Financiero y Presupuestal
Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos - INVIMA
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010038722 el 28 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

El INVIMA es uno de los miembros fundadores de la Corporación INSTITUTO DE EVALUACIÓN TECNOLÓGICA EN SALUD – IETS .

“Teniendo en cuenta que el IETS es una corporación sin ánimo de lucro, de participación mixta y de carácter privado y de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 de los estatutos, “los aportes y cuotas que se paguen al IETS por sus miembros no son reembolsables, no confieren derecho alguno ni en su patrimonio durante su existencia, ni al momento de su disolución o liquidación, ni facultan para intervenir en su administración ni en su liquidación por fuera de lo contemplado en las normas estatutarias”. Así mismo lo contemplado en el Parágrafo de ese mismo artículo: “El IETS, dados sus propósitos y como entidad sin ánimo de lucro, no podrá traspasar en ningún momento sus bienes, fondos y rentas al patrimonio de ninguna persona en calidad de distribución de utilidades. Cualquier beneficio operacional, superávit o utilidad que llegare a obtener será obligatoriamente destinado, en forma exclusiva a incrementar su propio patrimonio, o a mejorar y ampliar los medios necesarios para cumplir cabalmente con su objeto”.

Con fundamento en lo anterior tenemos registrado en el INVIMA este aporte en la cuenta 197005 Derechos de la cuenta Activos Intangibles, la cual origina una deficiencia contable debido a que este derecho no se ha amortizado hasta el momento.

En concordancia y siguiendo con nuestra consulta pedimos por favor nos orienten sobre la forma adecuada de este registro para que revele de manera fidedigna el hecho económico presentado y si se hace necesario la respectiva amortización en qué términos debemos realizarla.” (Sic)

Aunque en principio se había acordado que el INVIMA realizaría un aporte de \$2.300.000.000, finalmente, a través de Asamblea extraordinaria de asociados del 17 de septiembre de 2015, se determinó que el aporte sería de \$49.934.992.

CONSIDERACIONES

El numeral 4.3. Corrección de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.” (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, establece que la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, se debita por “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 con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Aquellas entidades sin ánimo de lucro no constituidas como empresas societarias, no tienen representado su patrimonio en acciones, cuotas o partes de interés social y tampoco retribuyen a sus aportantes con rendimientos financieros, razón por la cual, los aportes efectuados a estas entidades no podrán ser considerados como una inversión patrimonial. En consecuencia, los aportes han debido registrarse como gasto en la subcuenta 589009-Aportes en entidades que no se constituyeron como empresas societarias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

La entidad deberá corregir el error siguiendo los lineamientos del numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para esto la entidad deberá realizar la corrección en el periodo actual, sea o no material.

Debido a que el error se perpetró en periodos contables anteriores se debe ajustar el valor de la partida contra el resultado de ejercicios anteriores, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta correspondiente de la subcuenta 197005-Derechos, de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, de acuerdo a lo expuesto en su consulta.

Adicionalmente, se 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.

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 No. 20211100021301 del 26-04-2021
 20211100023541 del 10-04-2021
 20211100030921 del 28-04-2021
 20211100040951 del 09-06-2021
 20211100045111 del 18-06-2021
 20211100050881 del 24-06-2021
 20211100051301 del 25-06-2021
 20211100051321 del 25-06-2021
 20211100061161 del 29-07-2021
 20211100061781 del 04-08-2021
 20211100061831 del 04-08-2021
 20211100067681 del 20-08-2021
 20211100070361 del 08-09-2021
 20211100091341 del 12-11-2021
 20211100091481 del 12-11-2021
 20211100093421 del 23-11-2021
 20211100093561 del 23-11-2021
 20211100093651 del 23-11-2021
 20211100114221 del 29-12-2021

1.32 CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.33 COSTO DE VENTAS - BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.34 COSTO DE VENTAS - SERVICIOS

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20211100013821 del 07-04-2021

20211120066861 del 18-07-2021

1.35 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - BIENES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.36 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS EDUCATIVOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.37 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE SALUD

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.38 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS DE TRANSPORTE

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.39 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS PÚBLICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.40 COSTOS DE TRANSFORMACIÓN - SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.41 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - ACTIVOS CONTINGENTES

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20211100061821 del 04-08-2021

20211100087001 del 26-10-2021

20211100112961 del 21-12-2021

20211100114161 del 29-12-2021

1.42 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.43 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS DE CONTROL

CONCEPTO No. 20211100044831 DEL 16-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas de orden deudoras - Deudoras de control Cuentas de orden acreedoras - Acreedoras de control
	SUBTEMAS	Registro contable de rendimientos y comisiones en el Estado Financiero del FONPET.

Doctora

MARÍA VIRGINIA JORDÁN QUINTERO

Directora General de Regulación Económica de la Seguridad Social

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010028572, el 28 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Rendimientos

En la actualidad existen tres tipos de rendimientos, los cuales se describen a continuación:

Rendimientos brutos: Es aquel con el cual se liquidan las comisiones de administración trimestralmente, teniendo en cuenta la siguiente formula:

$$\begin{aligned}
 & \text{Rendimientos positivos trimestrales} \\
 & - \text{Rendimientos negativos trimestrales} \\
 & = \text{Rendimientos brutos trimestrales}
 \end{aligned}$$

Rendimiento negativo: Es el rendimiento generado por el portafolio en algunos periodos de la vigencia.

Rendimiento distribuido a las entidades territoriales: Es el rendimiento distribuido en las cuentas individuales de las entidades territoriales, después de realizar el descuento del gasto de comisión de administración, pagos de la auditoría integral y gastos ETF's, en la actualidad son los rendimientos registrados en el Estado Financiero del FONPET en la cuenta contable 936901- Rendimientos generados FONPET.

Teniendo en cuenta las definiciones anteriores existen las siguientes inquietudes:

1. ¿Cuál sería el tipo de rendimientos que debería registrarse en el Estado Financiero del FONPET?
2. ¿Cuál sería el registro adecuado, cuando se presentan rendimientos negativos durante todo el trimestre como lo muestra la siguiente tabla?

Rendimientos negativos durante todo el trimestre

Mes	Valor rendimiento
Enero	-1.000
Febrero	-2.000
Marzo	-5.000
Total	-8.000

En la actualidad cuando esta situación se presenta no se registra rendimientos en el Estado Financiero del FONPET, pero se realiza un control de forma extracontable para descontar este valor negativo de los rendimientos positivos generados posteriormente, estos rendimientos negativos son asumidos como parte de los movimientos diarios de las cuentas individuales de las entidades territoriales, es de aclarar que los rendimientos negativos al terminar el trimestre no generan gasto de comisión de administración.

3. ¿Cuál sería el registro adecuado, cuando se presentan rendimientos negativos que son descontados de los rendimientos positivos en un periodo, como lo muestra la siguiente tabla?

Rendimientos negativos descontados de rendimientos positivos.

Mes	Valor rendimiento
Enero	-1.000
Febrero	-2.000
Marzo	-5.000
Abril	10.000
Total	2.000

Teniendo en cuenta el ejemplo anterior, en el cual los rendimientos de enero a marzo son negativos y son descontados del rendimiento generado en el mes de abril, quedando con un saldo en la cuenta contable de rendimientos de \$2.000.

4. ¿Cuál sería el registro adecuado, cuando se presentan rendimientos negativos en uno de los meses del trimestre que supere el valor de los rendimientos acumulados al corte del mes anterior, como lo muestra la siguiente tabla?

Rendimientos negativos en uno de los meses del trimestre que supera el valor de los rendimientos acumulados al corte del mes anterior.

Mes	Valor rendimiento

Enero	-1.000
Febrero	-2.000
Marzo	-5.000
Abril	10.000
Saldo a corte de Abril	2.000
Mayo	-5.000
Total corte de mayo	-3.000

5. ¿Cuándo el rendimiento es negativo en alguno de los periodos y por lo tanto es asumido por las entidades territoriales, se podría considerar el registro de un gasto en la contabilidad del FONPET?, en la actualidad los rendimientos negativos se registran contablemente como un menor valor del rendimiento de la vigencia.

Gasto por concepto de comisiones de administración

En la actualidad las administradoras de los recursos del FONPET en cumplimiento de las cláusulas contractuales liquidan y facturan de forma trimestral el valor de la comisión de administración teniendo en cuenta la siguiente formula:

$$\begin{aligned}
 & \text{Rendimientos positivos del trimestre} \\
 & - \text{Rendimientos negativos del trimestre} \\
 & = \text{Rendimientos brutos del trimestre} \\
 & * \text{Porcentaje acordado contractualmente} \\
 & = \text{Comisión de administración}
 \end{aligned}$$

La contabilidad del FONPET se consolida de forma mensual, y de esta forma se registra el valor de la comisión y se ajusta el valor del gasto al cierre de cada trimestre o en el momento que el gasto de comisión sea negativo, por esta razón nos surgen las siguientes inquietudes:

6. ¿Las comisiones se deben registrar mensualmente basados en la liquidación del Sistema de información del FONPET, o se debería realizar el registro hasta el momento de la facturación por parte de las administradoras de los recursos en la contabilidad del FONPET?

Cada una de las administradoras de los recursos realiza su facturación y liquidación de comisiones trimestralmente, teniendo en cuenta los cálculos de las comisiones negativas y positivas mensuales durante el trimestre, de igual forma los rendimientos y comisiones positivos y negativos son registrados diariamente en el Sistema de Información del FONPET- SIF FONPET, impactando los recursos en las cuentas individuales de las entidades territoriales.

En la actualidad se presentan las siguientes situaciones:

En ocasiones el registro de la comisión negativa, supera el valor de la comisión positiva, para ilustrar esta afirmación a continuación un ejemplo:

enero	cuenta	nombre	débito	crédito
	837201..	Comisión de administración	1.000	-

	891572	Gastos y retiros	-	1.000

Al siguiente mes se obtiene comisiones negativas

	cuenta	nombre	débito	crédito
febrero	837201..	Comisión de administración	-	2.000
	891572	Gastos y retiros	2.000	-

Saldo a febrero de la cuenta 837201 Gastos -1.000

En marzo se presenta saldo negativo nuevamente.

	cuenta	nombre	débito	crédito
marzo	837201..	Comisión de administración	-	2.000
	891572	Gastos y retiros	2.000	-

Saldo de la cuenta 837201 gastos -3.000

Para este caso, la comisión sería negativa para el corte de febrero y el corte de marzo, como parte del procedimiento se realiza un ajuste contable, a corte de febrero y marzo, en el cual se deja el valor del gasto en 0.

7. ¿Cuál sería el procedimiento de registro que se debería seguir para el registro de la comisión negativa presentada en uno de los meses del trimestre?”

CONSIDERACIONES

Los numerales 4.1.2. Representación fiel y 5. Principios de contabilidad pública, del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establecen:

“18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

43. No compensación: no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar los activos y pasivos del estado de situación financiera, o los ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule." (Subrayado fuera de texto)

La norma de Inversiones de administración de liquidez, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

"1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título por pagos del principal e intereses. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora. (...)"

Por su parte, los numerales 3. Actualización de las inversiones y recaudo de rendimientos, 4. Erogaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET y 6. Registros en cuentas de orden, del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indican:

"3. Actualización de las inversiones y recaudo de rendimientos

Con base en la información reportada por la DGCPTN y por las sociedades administradoras, las inversiones se actualizarán conforme a lo establecido en la Norma de inversiones de administración de liquidez.

Cuando se reciban los rendimientos en efectivo de las inversiones, bien sea intereses o dividendos, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditará la subcuenta que corresponda de las cuentas del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS.

4. Erogaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET

Con base en la información reportada por la DGCPTN y por las sociedades administradoras, las erogaciones originadas en la gestión y control de los recursos se registrarán debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

6. Registros en cuentas de orden

En la contabilidad del FONPET, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe registrar, en cuentas de orden de control, información sobre los siguientes aspectos:

1. El acumulado anual de los rendimientos, distribuidos y no distribuidos, para lo cual debitará la subcuenta 991533-Rendimientos y aportes - FONPET de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 936901-Rendimientos anuales generados de la cuenta 9369-RENDIMIENTOS Y APORTES - FONPET.
2. El acumulado anual de las erogaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET, para lo cual debitará la subcuenta 837201-Gastos anuales incurridos de la cuenta 8372-GASTOS Y RETIROS - FONPET y acreditará la subcuenta 891572-Gastos y retiros - FONPET de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, previo a dar respuesta a sus preguntas, es relevante mencionar que para el reconocimiento de los hechos económicos la entidad debe aplicar el principio de devengo, el cual señala que 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, momento en el cual se afectan las respectivas partidas en la información financiera.

Así mismo, por el Principio contable de No compensación, no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar los activos y pasivos del estado de situación financiera, o los ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule.

Preguntas 1 y 2

- ¿Cuál sería el tipo de rendimientos que debería registrarse en el Estado Financiero del FONPET?
¿Cuál sería el registro adecuado, cuando se presentan rendimientos negativos durante todo el trimestre?

En relación con los rendimientos que el FONPET debe registrar en su Estado de situación financiera, con base en la información reportada por la DGCPTN y por las sociedades administradoras, es pertinente aclarar que es a estas últimas a quienes corresponde aplicar para la valoración de las inversiones, la Norma de Inversiones de administración de liquidez. Por su parte, el FONPET actualizará sus inversiones, para lo cual, las variaciones positivas o negativas originadas en la valoración periódica se reconocerán en la cuenta que corresponda del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS con efecto en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, como quiera que el beneficiario de los rendimientos son las entidades territoriales que tienen sus aportes en el fondo.

Cuando el FONPET reciba los rendimientos en efectivo por intereses y dividendos, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta que corresponda de las cuentas del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

Además, para efecto del control de los rendimientos distribuidos y por distribuir reconocerá un débito en la subcuenta 991533-Rendimientos y aportes - FONPET de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) con crédito en la subcuenta 936901-Rendimientos anuales generados de la cuenta 9369-RENDIMIENTOS Y APORTES – FONPET.

Pregunta 3

¿Cuál sería el registro adecuado, cuando se presentan rendimientos negativos?

De acuerdo con lo indicado en el Principio contable de No compensación, no se reconocen ni se presentan partidas netas como efecto de compensar los activos y pasivos del estado de situación financiera, o los ingresos, gastos y costos que integran el estado de resultados, salvo en aquellos casos en que, de forma excepcional, así se regule. De manera que cuando el resultado presentado por concepto de rendimientos es negativo corresponderá reconocer el hecho económico en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS y en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, además, debitará la subcuenta 936901-Rendimientos anuales generados de la cuenta 9369-RENDIMIENTOS Y APORTES – FONPET y acreditar la subcuenta 991533-Rendimientos y aportes - FONPET de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Pregunta 4.

¿Cuál sería el registro adecuado, cuando se presentan rendimientos negativos en uno de los meses del trimestre que supere el valor de los rendimientos acumulados al corte del mes anterior?

Como se ha expresado con anterioridad, la información de las administradoras relacionada con la valoración periódica de las inversiones incluirá las variaciones positivas o negativas durante cada mes e igualmente el hecho económico deberá presentarse en la contabilidad en forma independiente, de modo que, según el comportamiento de la inversión, al final del trimestre el monto a registrar podrá ser positivo o negativo.

Pregunta 5

¿Cuándo el rendimiento es negativo en alguno de los periodos y por lo tanto es asumido por las entidades territoriales, se podría considerar el registro de un gasto en la contabilidad del FONPET?, en la actualidad los rendimientos negativos se registran contablemente como un menor valor del rendimiento de la vigencia.

Para el reporte de la información financiera a la CGN, el FONPET no presenta estado de resultados y en relación con los rendimientos de las inversiones, las utilidades o pérdidas que estas generen, afectan por un mayor o menor valor, los aportes de las entidades territoriales que el Fondo administra. Es por lo anterior que el FONPET no registra cuentas de resultado y los saldos negativos como ya se ha expresado, afectan el saldo de la cuenta de Inversiones y de Recursos recibidos en administración.

Pregunta 6.

¿Las comisiones se deben registrar mensualmente basados en la liquidación del Sistema de información del FONPET, o se debería realizar el registro hasta el momento de la facturación por parte de las administradoras de los recursos en la contabilidad del FONPET?

En cuanto al valor de las comisiones que generan la administración de los recursos, su liquidación se realizará conforme a las condiciones estipuladas en los contratos y en los procedimientos regulados por el FONPET, para lo cual el acumulado de las erogaciones por la gestión y control de los recursos, se registrará debitando la subcuenta 837201-Gastos anuales incurridos de la cuenta 8372-GASTOS Y RETIROS - FONPET y acreditando la subcuenta 891572-Gastos y retiros - FONPET de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Y al realizar el pago, según la información reportada por la DGCPTN y por las sociedades administradoras, las erogaciones originadas en la gestión y control de los recursos se registrarán debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, además de afectar las cuentas de orden relacionadas.

Pregunta 7.

¿Cuál sería el procedimiento que se debería seguir para el registro de la comisión negativa presentada en uno de los meses del trimestre?

Cuando el valor de las comisiones a cancelar es negativo, este no se registra, en razón a que deberían reconocerse las erogaciones efectivamente realizadas.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100003371 del 24-02-2021
 20211100027621 del 21-05-2021
 20211100045111 del 18-06-2021
 20211100044831 del 16-06-2021
 20211100057941 del 15-07-2021
 20211100066581 del 17-08-2021
 20211100086541 del 22-10-2021
 20211100091341 del 12-11-2021
 20211100093481 del 23-11-2021
 20211100093651 del 23-11-2021
 20211100102651 del 09-12-2021
 20211100114131 del 29-12-2021
 20211100112961 del 21-12-2021

1.44 CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS - DEUDORAS POR EL CONTRA

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100027621 del 21-05-2021
20211100045111 del 18-06-2021
20211100057941 del 15-07-2021
20211100066581 del 17-08-2021
20211100091341 del 12-11-2021
20211100093651 del 23-11-2021
20211100102651 del 09-12-2021
20211100114131 del 29-12-2021

1.45 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - PASIVOS CONTINGENTES

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20211120056471 del 11-07-2021
20211100087001 del 26-10-2021
20211100087021 del 26-10-2021

1.46 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS FISCALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.47 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS DE CONTROL

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100003371 del 24-02-2021
20211100044831 del 16-06-2021
20211100050911 del 24-06-2021
20211100064691 del 11-08-2021
20211100086351 del 21-10-2021
20211100107891 del 14-12-2021

1.48 CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS - ACREEDORAS POR CONTRA

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100050911 del 24-06-2021
20211100064691 del 11-08-2021
20211100087011 del 26-10-2021
20211100087021 del 26-10-2021
20211100107891 del 14-12-2021

1.49 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS CON UNA CLASIFICACION ESPECÍFICA.

CONCEPTO No. 20211100001511 DEL 04-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Fuentes de información para el reconocimiento contable de activos entregados o desarrollados en concesiones de transporte aeroportuario.

Doctores

ELIZABETH GÓMEZ SÁNCHEZ

Vicepresidente Administrativa y Financiera

LUIS EDUARDO GUTIÉRREZ DÍAZ

Vicepresidente de Gestión Contractual

Agencia Nacional de Infraestructura

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010055162 el día 15 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

La Contraloría General de la República, dentro del Informe de Auditoría Financiera – ANI Vigencia 2019 CGR y específicamente para el Contrato de Concesión No.60000169 OK de 2006- OPAIN Aeropuerto El Dorado, formuló el siguiente hallazgo:

“(…) Hallazgo 9. Estimación Contable Contrato de Concesión 6000169 OK Modo Aeroportuario-Administrativo con presunta incidencia Disciplinaria.

Según lo expuesto, en la cuenta 1711 Bienes de Uso Público en Servicio se presenta una diferencia de \$433.029.731.12,91 resultante de \$2.228,826.203.971,56 valor reportado en el Formato como “Inversión del Periodo en Infraestructura” y \$1.795.796.472.849,65 valor establecido en el Estado de Situación Financiera del Fideicomiso PA OPAIN S.A. – Aeropuerto El Dorado del corte 30 de noviembre del año en curso (información no definitiva), en la cuenta "191121001001 INTANGIBLES SOBRE DERE", diferencia que no fue verificada por la ANI, generando una sobreestimación en la cuenta 1711 Bienes de uso público por \$433.029.731.12,91. En las cuentas 1683 Propiedad, Planta y Equipo por \$21.351.260.947,68 y la cuenta 1970 Activos intangibles por \$28.668.547.723,31 se reporta en los formatos de Propiedad Planta Equipos en Concesión e Intangibles en Concesión los valores establecidos en el Estado de Situación Financiera del Fideicomiso PA OPAIN S.A.-Aeropuerto El Dorado del corte 30 de noviembre de 2019, es decir que tal y como lo indicó la Interventoría, esta información no está actualizada a 31 de diciembre de 2019, generando así incertidumbre sobre el valor definitivo a reconocer. Se observó que no se revela el procedimiento de cálculo

del Pasivo en la estimación o determinación del valor registrado en la cuenta 2990 Otros Pasivos Diferidos por \$719.698.741 miles de pesos. Tampoco en la Notas a los Estados Financieros de 2019 se revela la estimación de dicho valor, por lo cual no fue posible verificarlo, generando así incertidumbre sobre el saldo reconocido por este concepto. Lo anterior genera incertidumbre en las cifras de las cuentas 1970, 1683 y 2990 y sobreestimación en la cuenta 1711 de los estados financieros a 31 de diciembre de 2019, porque la información utilizada para su registro no tiene una justificación basada en la técnica contable, ni certificada con base en la información contable y además no es consistente dado que no se aplican los criterios de manera coherente y uniforme para las diferentes cuentas de esta concesión, contraviniendo, lo establecido en las Resoluciones 533 de 2015, 525 de 2016, 484 de 2017, Marco Conceptual de Entidades de Gobierno del Nuevo Marco Normativo de la Contaduría General de la Nación.(...)”.

En lo relacionado con el hallazgo, la ANI señala los siguientes antecedentes:

Entre la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil, en adelante AEROCIVIL, y OPAIN S.A, se celebró el Contrato de Concesión No. 6000169 OK del 12 de septiembre de 2006 para la Administración, Operación, Explotación Comercial, Mantenimiento y Modernización y Expansión del Aeropuerto El Dorado Luis Carlos Galán Sarmiento de la Ciudad de Bogotá D.C., el cual fue subrogado a la ANI, en cumplimiento de lo ordenado por el artículo segundo del Decreto Ley 4164 de 2011, proceso que inició con la Resolución No. 7072 del 18 de diciembre de 2013 y culminó con la firma por los representantes legales de la AEROCIVIL y la ANI del Acta de Entrega y Recibo a favor de la ANI del Contrato de Concesión, el 27 de diciembre de 2013.

En virtud de lo establecido en el Contrato de Concesión el concesionario deberá constituir un patrimonio autónomo mediante la celebración de un contrato de fiducia mercantil al cual deberá transferir todos los recursos de deuda y capital que llegare a utilizar para la ejecución de las obligaciones que le asistan. El Fideicomiso será el centro de imputación contable del todo el Proyecto y, por lo tanto, será el encargado de emitir las facturas o las cuentas de cobro y de recibir los Ingresos Regulados y los Ingresos no Regulados, de efectuar los pagos a que se obligue el Concesionario para la ejecución del presente Proyecto y en general, de centralizar la totalidad del manejo financiero y contable del Proyecto.

Por otra parte, se suscribió el Contrato de Interventoría No. 7000357 OH del 23/10/2007 con el objeto de ejecutar para la AEROCIVIL (hoy ANI) la Interventoría Financiera, Contable, Tributaria y Administrativa, para la Concesión de la Administración, Operación, Explotación Comercial, Mantenimiento, Modernización y Expansión del Aeropuerto Internacional El Dorado de la Ciudad de Bogotá D.C., el cual tiene como obligaciones, entre otras, las de auditar la contabilidad y los estados financieros en los que constan los Ingresos Regulados y no Regulados del Concesionario, con sus correspondientes documentos y soportes y, adicionalmente, auditar, revisar y controlar las cuentas, la contabilidad y los estados financieros del Fideicomiso y de sus subcuentas, para verificar que se cumpla con lo establecido al respecto en ese contrato, para lo cual deberá pedir a la entidad Fiduciaria el envío de reportes periódicos y remitir a la AEROCIVIL el análisis correspondiente.

Con el propósito de implementar el nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno establecido por la CGN, la ANI mediante la Comunicación con radicado de salida ANI No. 2019-309-040042-1 del 20/11/2019 dirigido a los Concesionarios Aeroportuarios y con copia a las correspondientes Interventorías, solicitó que la información fuera remitida en los formatos acordados con corte a noviembre de 2019 el día 18 de diciembre de 2019.

Posteriormente, la ANI solicitó por correo electrónico la actualización de los formatos para lograr el objetivo de registro del valor del activo para el Estado en el modo aeroportuario. Dicha información fue recibida por correo electrónico en el que aclaraba que los datos entregados correspondían a las cifras incorporadas en los estados financieros del Concesionario Opaín S.A. y a su vez enviados al área de Contabilidad de la ANI.

Dentro de la gestión explicativa o aclaratoria realizada para dar respuesta al hallazgo realizado por la Contraloría, la ANI ha realizado varias mesas de trabajo con el Concesionario, la Fiduciaria Bancolombia, la Aeronáutica Civil, la Interventoría y varias áreas de la Agencia para identificar la causa de las diferencias en los registros contables, que originó las salvedades de la Interventoría a los formatos diligenciados por OPAIN. Como resultado de dichas mesas de trabajo, se ha llegado a las siguientes conclusiones:

“1. A fecha 31 de diciembre de 2013, los saldos contables registrados de los activos intangibles antes de depreciaciones y/o amortizaciones eran iguales tanto en el Patrimonio Autónomo como en la Contabilidad del Concesionario, como también eran iguales los saldos contables registrados de las depreciaciones y/o amortizaciones acumuladas tanto para la sociedad concesionaria como para el fideicomiso.

2. La implementación de IFRS del Concesionario inició el 1 de enero de 2014 y la implementación de IFRS del Fideicomiso el 1 de enero de 2018.

3. Como consecuencia de la implementación de las IFRS en las fechas indicadas tanto en el Fideicomiso como en la Contabilidad del Concesionario, se cambió el método utilizado para la amortización del intangible pasando del Método de Línea Recta al Método de unidades de producción, que se realiza con base en el número de pasajeros que se estima circulan y usan los servicios del aeropuerto durante el período de concesión.

4. El Concesionario diligenció los formatos requeridos por la ANI a partir de los Estados Financieros de la Concesión, en atención a que estos manejan el nivel de detalle requerido por la Agencia. La interventoría financiera por su parte revisó las cifras frente a los Estados Financieros del Patrimonio Autónomo que son los que audita, encontrando por tanto las citadas diferencias.

5. El Concesionario OPAIN explicó la idoneidad de ambas fuentes de información y las razones para las diferencias citadas.

6. Se determinó que las diferencias identificadas son consecuencia de la implementación de las normas internacionales en fechas distintas para el Patrimonio Autónomo y para la Concesión, y aun reconociendo que es un proceso largo y complejo, las partes siguen procurando la conciliación de ambas fuentes de información”.

En este contexto se consulta a la Contaduría General de la Nación:

“1. ¿Cuál debería ser la fuente de información adecuada para el registro de la Información Contable del Proyecto OPAIN – Aeropuerto El Dorado, según lo establecido en las Resoluciones 533 de 2015, 525 de 2016, 484 de 2017, Marco Conceptual de Entidades de Gobierno del Nuevo Marco Normativo de la Contaduría General de la Nación?

2. ¿Es posible desde la doctrina contable, poder manejar una cifra bajo el concepto de “Ajustes por adopción de IFRS” para la conciliación de las diferencias entre los registros contables citados del Patrimonio Autónomo y de la Concesión?”

Con base en lo anterior me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 298 de 1996 por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El artículo 4 de dicha Ley estableció las funciones de la CGN, dentro de las cuales se menciona “...i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa; (...).”.

En el marco de sus competencias constitucionales y legales, 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 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; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que “las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora” (Subrayado fuera del texto).

En cuanto a las características fundamentales, son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a los usuarios de la información, estas son Relevancia y Representación fiel. Es así como el Marco Conceptual define la Representación fiel de la siguiente manera:

“4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

19. 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.

(...)

21. 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. (...)” (Subrayados fuera del texto)

Por otra parte, en lo relacionado con el reconocimiento y medición de activos en concesión, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente señala 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.

(...)

5. La entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda.

1.2. 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)". (subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, y en concordancia con lo anterior, la CGN expidió la Resolución 602 de 2018, mediante la cual se incorporó, 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. Dicho Procedimiento establece:

"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. (...)

5. DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN

5.1. Depreciación y amortización de los activos en concesión

(...)

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.

(...)

13. FLUJOS DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que participen en los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte deben garantizar adecuados flujos de información, que les permitan, con base en políticas contables definidas por estas, registrar de manera razonable y oportuna las operaciones que se realicen entre ellas, asegurando que se cumplan las características cualitativas de la información financiera" (Subrayado fuera del texto).

Con la expedición de la Resolución 193 de 2016 se incorporó en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable. Dicho Procedimiento define el control interno contable como:

"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” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control.

Así mismo, señala que la información es útil si representa fielmente los hechos económicos, asociando con ello la representación fiel como una de las características fundamentales de la información financiera. Dentro de esta característica, se debe observar que se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

En ese sentido, 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; Y, adicionalmente, 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.

Ahora bien, en lo relacionado con los contratos de concesión, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que la entidad concedente 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 dicha Norma.

En lo relacionado con la medición de los activos en concesión, la Norma señala que la entidad concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, es decir, por aquellos 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.

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.

Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda.

En relación con el reconocimiento de pasivos, la Norma señala que cuando la entidad reconozca un activo, también reconocerá un pasivo por el valor de los activos, ya sea como pasivo financiero o pasivo diferido, según sea el caso aplicable de los mencionados en la Norma.

En concordancia con lo establecido en la Norma, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte (Resolución 602 de 2018) reitera que el reconocimiento de activos se realizará junto con el reconocimiento de los pasivos, y establece que la estimación de la depreciación y la amortización de estos activos atenderá los lineamientos señalados en las normas de Bienes de uso público, Propiedades, planta y equipo y Activos intangibles, según corresponda.

Adicional a lo anterior, el Procedimiento señala en su numeral 13 que las entidades que participen en los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte deben garantizar adecuados flujos de información, que les permitan, con base en políticas contables definidas por estas, registrar de manera razonable y oportuna las operaciones que se realicen entre ellas, asegurando que se cumplan las características cualitativas de la información financiera.

Así las cosas, la Normatividad contable no establece cuáles son las fuentes de información que se deben observar para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con los contratos de concesión, sino que hace referencia a que la información cumpla con las características fundamentales de la información financiera, entre ellas, la representación fiel.

En ese mismo sentido, el Procedimiento transversal incorporado mediante la Resolución 193 de 2016, establece que el control interno contable es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Ahora bien, teniendo en cuenta las funciones establecidas en el artículo 4 de la Ley 298 de 1996, la CGN no es competente para pronunciarse sobre las fuentes de información con los que las entidades deben realizar el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con acuerdos de concesión, toda vez que dichas decisiones responden a actuaciones administrativas relacionadas con el control interno contable propias de las entidades contables públicas.

Aunado a lo anterior, es importante precisar que la normatividad contable, en este caso, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, así como el Procedimiento anexo a la Resolución 602 de 2018 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, define los lineamientos a seguir por parte de las entidades concedentes que están bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y, en ese sentido, no es competencia de la CGN definir o conceptuar sobre las políticas contables de los concesionarios.

En cuanto a la posibilidad de manejar una cifra bajo el concepto de “Ajustes por adopción de IFRS” para la conciliación de las diferencias entre los registros contables citados del Patrimonio Autónomo y de la Concesión, no es viable toda vez que según se explicó en anteriores párrafos, las mediciones de los activos en

concesión bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se realiza al costo, por lo que corresponde a la entidad realizar las depuraciones que correspondan para que el registro de estos hechos cumpla con las características cualitativas de la información.

CONCEPTO No. 20211100002041 DEL 10-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de activos entregados o desarrollados en concesiones de transporte en el marco de la Resolución 602 de 2018.

Doctores
ELIZABETH GÓMEZ SÁNCHEZ
Vicepresidenta Administrativa y Financiera
Agencia Nacional de Infraestructura
Bogotá D.C.

JULIO CESAR FREYRE SANCHEZ
Secretario General
U.A.E Aeronáutica Civil de Colombia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010056392 el día 24 de diciembre de 2020, mediante la cual solicita concepto sobre el siguiente tema:

“De acuerdo con la reunión celebrada el 21 de diciembre pasado a través de la plataforma Teams, en la cual tanto ANI como AEROCIVIL expresamos nuestras inquietudes en relación con la aplicación del concepto del Asunto y nos solicitó integrarlas para pedir su autorizado concepto de manera formal, a continuación, planteamos los siguientes interrogantes:

1. ¿La Agencia Nacional de Infraestructura debe desincorporar de manera inmediata de sus Estados Financieros los saldos contables de activos y pasivos asociados y reconocidos, con corte a 31 de diciembre de 2019 para este modo de transporte?
2. ¿Es viable realizar la desincorporación de manera gradual y material atendiendo los plazos establecidos en el Artículo 7° de la Resolución 602 de 2018?
3. Cuál entidad debe reconocer los movimientos correspondientes a la vigencia 2020 de los activos concesionados que, por política contable de la Agencia, se realizan anualmente y que a la fecha de la presente consulta no se han efectuado. ¿Debe reconocerlos la Agencia Nacional de Infraestructura? O ¿Debe hacerlo la concedente Aeronáutica Civil?

4. Cuál es la norma específica y el tratamiento contable que deberá aplicar la Agencia Nacional de Infraestructura, para desincorporar de su situación financiera los saldos contables de activos y pasivos asociados a la infraestructura de transporte del modo aeroportuario: ¿La norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores? O ¿Los preceptos normativos contenidos en la resolución 602 de 2018?
5. En los procesos judiciales relacionados con el modo aeroportuario ¿Cuál entidad debe registrar los tribunales y procesos jurídicos de Aeropuertos que se encuentran activos y que hoy son reconocidos por la Agencia? ¿Cuál entidad deberá reconocer las controversias futuras?
6. Cuál de las alternativas de RMRP presentadas en la Resolución 602 de 2018, sería la más fiable y pertinente aplicar, o se podría considerar aplicar otra alternativa, por cuanto lo que se dio con el concepto fue unas consideraciones y conclusiones sobre el porqué, en el concepto de la CGN, se da el “cambio de entidad concedente” a la Aerocivil, y este aspecto no está contemplado en la Resolución en comento de manera expresa.
7. ¿Dado que la ANI no cuenta a la fecha con las estimaciones sobre vidas útiles, y los valores acumulados de los años 2018, 2019 y lo corrido del 2020 de las depreciaciones, deterioro, bajas, sería pertinente que continuaran con la ejecución del plan de trabajo que tiene suscrito con la CGN y una vez se subsane esta situación, realizar la transferencia de los activos de forma fiable a la Aerocivil?
8. AEROCIVIL tiene registrado en el estado de Situación Financiera hasta el 31 de diciembre de 2013, fecha en la cual se subrogaron los contratos de concesión a la ANI, todos los activos asociados a los acuerdos de concesión, los cuales se registran en un aplicativo auxiliar de la contabilidad denominado JDE Edwards y allí se viene controlando cada uno de los activos, como fecha de registro, fecha de puesta en servicio, la vida útil, su depreciación, deterioro y los gastos asociados a estos, además de otros aspectos, los cuales fueron sujetos a la aplicación de los criterios establecidos en el Instructivo 002 de 2015 de la CGN, en aplicación de la determinación de los saldos iniciales al nuevo marco normativo contable definido en la Resolución 533 de 2015 de la CGN, estos activos no fueron transferidos a la ANI como lo establece la Resolución 602 de 2018; no obstante la ANI, registró en su Estado de Situación Financiera el valor total de los activos desde la fecha de inicio de cada concesión hasta el 31 de diciembre de 2019 como un cambio en la política contable, por lo que concluimos que lo correspondiente hasta el 2013 y que se encuentra en servicio estaría registrado en ambas entidades. Por lo tanto ¿cuál sería el procedimiento recomendado por la CGN para que una de las dos Entidades dé de baja en sus Estados Financieros, en razón a la duplicidad en el consolidado nacional?; además en el desarrollo de la concesión, podría haber sido demolidos activos, y por tal razón la Aerocivil debería darles de baja, e incorporar, al nuevo costo histórico, este valor de la demolición, ¿más las nuevas obras?
9. Producto de los ajustes resultantes, objeto de los anteriores numerales, se entendería que son corrección de errores, cambios en las políticas contables o cambio en las estimaciones, y por tanto en lo que corresponda, ¿habría que reexpresar los Estados Financieros?
10. Igualmente, en virtud de la normatividad proferida por la CGN para RMRP de los hechos asociados a los acuerdos de concesión, en las Entidades de Gobierno se pregunta a la CGN como autoridad doctrinaria en materia contable, ¿Qué tipo de ingreso debe RMRP por parte del concedente de los proyectos de concesión bajo los siguientes contextos:

A manera de ejemplo, el proyecto de concesión aeropuerto El Dorado presenta los siguientes tipos de fuentes de ingresos:

- a. Ingresos regulados e ingresos no regulados, correspondientes a los ingresos propios que Aerocivil percibía del aeropuerto y que cedió desde el inicio del contrato, los cuales representan la retribución del Estado al concesionario, y de los cuales la Aerocivil percibe el 46,16% de contraprestación.
- b. Ingresos por obras complementarias e ingresos por obras voluntarias, correspondiente a los ingresos que el Concesionario obtiene en virtud de obras adicionales al contrato ejecutadas por la Sociedad Concesionaria y de los cuales la Aerocivil obtiene una participación.
- c. Los recursos girados del Presupuesto de Aerocivil para la ampliación de la capacidad aeroportuaria, y que en virtud del aumento de dicha capacidad la Aerocivil obtiene recursos adicionales del proyecto (Caso 18% de los Ingresos no regulados por la explotación comercial de la terminal 1 del aeropuerto).

Así mismo, el proyecto de los aeropuertos de Centro Norte tiene la figura de plazo del contrato atado al ingreso esperado que percibirá el concesionario, ello en virtud de la ejecución del proyecto.

- d. Se pregunta a la CGN, ¿cómo deberán RMRP en la contabilidad del Concedente este tipo de ingresos regulados y no regulados cedidos al concesionario?"

Con base en lo anterior me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el marco de sus competencias, la CGN expidió la Resolución 533 de 2015 con la cual se incorporó, en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas.

En lo relacionado con las concesiones, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala 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.

(...)

5. La entidad concedente medirá los activos contruidos, 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.

(...)

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda.

1.2. 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).

(...)

1.3. 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, Activos contingentes o Cuentas por cobrar, según corresponda (...) (Subrayados fuera de texto)

Adicionalmente, y en concordancia con lo anterior, la CGN expidió la Resolución 602 de 2018, cuyo artículo 6, incorporó, 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, el cual estableció lo siguiente:

“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. (...)

5. DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS EN CONCESIÓN

5.1. Depreciación y amortización de los activos en concesión

(...)

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.

(...)

13. FLUJOS DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que participen en los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte deben garantizar adecuados flujos de información, que les permitan, con base en políticas contables definidas por estas, registrar de manera razonable y oportuna las operaciones que se realicen entre ellas, asegurando que se cumplan las características cualitativas de la información financiera” (Subrayado fuera del texto).

De igual forma, el artículo 7 de la Resolución 602 de 2018, establece:

“ARTÍCULO 7º. Transitorio. Las entidades concedentes tendrán hasta el 31 de diciembre de 2022 para

reconocer y medir los activos de infraestructura de transporte que se encontraban concesionados al 1 de enero de 2018, junto con los pasivos asociados a estos, conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Para ello, las entidades concedentes diseñarán un plan de trabajo aprobado por la alta dirección en el cual, a partir del inventario de actividades, se defina la incorporación gradual de activos y pasivos, priorizando aquellos de mayor impacto en la información financiera. La documentación de dicho plan, así como de su ejecución, deberá estar disponible para las autoridades y organismos de control que la requieran.

Para efectos de medición de los activos de infraestructura de transporte y de los pasivos asociados, las entidades concedentes aplicarán lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, así como en el numeral 1.3.3 del Instructivo 002 de 2015, expedidos por la CGN.

Por su parte, las entidades titulares que tengan reconocidos activos de infraestructura de transporte que hayan sido entregados con anterioridad al 1 de enero de 2018 a una entidad concedente tendrán hasta el 31 de diciembre de 2021 para identificar y desincorporar los activos y remitir a la entidad concedente la información para la respectiva incorporación. Para ello, las entidades titulares diseñarán un plan de trabajo aprobado por la alta dirección en el cual, a partir del inventario de actividades, se defina la desincorporación gradual de activos, priorizando aquellos de mayor impacto en la información financiera. La documentación de dicho plan, así como de su ejecución, deberá estar disponible para las autoridades y organismos de control que la requieran.

Los ajustes que realicen las entidades concedentes y las entidades titulares, conforme a lo establecido en este artículo, afectarán la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACIÓN, para el año 2018, y la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, a partir del 1 de enero de 2019" (Subrayados fuera del texto).

Con la expedición de la Resolución 193 de 2016 se incorporó en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable. Dicho Procedimiento define el control interno contable como:

"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" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Respuesta a las preguntas 1, 2, 3, 5 y 7

En relación con el proceso de reconocimiento de los activos entregados en concesión de infraestructura de transporte, la Resolución 602 de 2018 estableció que las entidades concedentes tendrán hasta el 31 de

diciembre de 2022 para reconocer y medir los activos de infraestructura de transporte que se encontraban concesionados al 1 de enero de 2018, junto con los pasivos asociados a estos, conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Para ello, las entidades concedentes diseñarán un plan de trabajo aprobado por la alta dirección en el cual, a partir del inventario de actividades, se defina la incorporación gradual de activos y pasivos, priorizando aquellos de mayor impacto en la información financiera. La documentación de dicho plan, así como de su ejecución, deberá estar disponible para las autoridades y organismos de control que la requieran.

Por su parte, las entidades titulares que tengan reconocidos activos de infraestructura de transporte que hayan sido entregados con anterioridad al 1 de enero de 2018 a una entidad concedente tendrán hasta el 31 de diciembre de 2021 para identificar y desincorporar los activos y remitir a la entidad concedente la información para la respectiva incorporación. Para ello, las entidades titulares diseñarán un plan de trabajo aprobado por la alta dirección en el cual, a partir del inventario de actividades, se defina la desincorporación gradual de activos, priorizando aquellos de mayor impacto en la información financiera. La documentación de dicho plan, así como de su ejecución, deberá estar disponible para las autoridades y organismos de control que la requieran.

En ese sentido, la Aerocivil podrá realizar el reconocimiento de los activos y de los pasivos, incluyendo los procesos judiciales, de forma gradual en los términos señalados en la Resolución 602 de 2018, para lo cual desarrollará en conjunto con la ANI un plan de trabajo en el que se definan el inventario de actividades, así como lo demás señalado en la Resolución. Es preciso señalar que dicho plan de trabajo también abordará lo relacionado con depreciaciones, deterioros y bajas de los activos entregados en concesión con base en los lineamientos señalados en las normas de Bienes de uso público, Propiedades, planta y equipo y Activos intangibles, según corresponda.

Una vez finalizado el plan de trabajo, la Aerocivil aplicará integralmente lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente y el Procedimiento señalado en el artículo 6 de la Resolución 602 de 2018.

Respuesta a las preguntas 4 y 9

El artículo 7 de la Resolución 602 de 2018 establece que las entidades concedentes tienen unos plazos definidos para realizar la incorporación de los hechos económicos asociados al reconocimiento de los hechos económicos en concesiones de infraestructura de transporte. Dado que actualmente la Aerocivil, como entidad concedente, se encuentra dentro de los plazos definidos por la Resolución, aplicará esta Norma para efectos de realizar los ajustes que correspondan. Así las cosas, las entidades no aplicarán lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Por lo anterior, los ajustes que realicen las entidades concedentes y las entidades titulares, conforme a lo establecido en la Resolución 602 de 2018, afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Respuesta a la pregunta 6

De acuerdo con lo establecido en la Resolución 602 de 2018, para efectos de medición de los activos de infraestructura de transporte y de los pasivos asociados, las entidades concedentes aplicarán lo establecido

en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Por lo anterior, para este caso en particular, la Aerocivil observará los criterios establecidos en la Norma de acuerdo de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

Respuesta a la pregunta 8

En el marco del plan de trabajo mencionado anteriormente, las entidades, tanto la ANI como la Aerocivil, deberán establecer las medidas que correspondan para realizar la depuración de la información que permita identificar si existe información financiera registrada en las dos entidades a la vez.

Lo anterior con base en lo señalado en el Procedimiento para la evaluación de control interno contable, en el que se señala que este proceso está bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, y se adelanta 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.

Teniendo en cuenta que este proceso hace parte del reconocimiento de los activos en concesión de infraestructura de transporte establecido en la Resolución 602 de 2018, los ajustes realizados afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Respuesta a la pregunta 10

En lo relacionado con el reconocimiento de ingresos, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece el reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión, y el reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente.

Al respecto, señala 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.

Por otra parte, en cuanto a 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.

En ese sentido, la Aerocivil como entidad concedente reconocerá los ingresos los ingresos sobre los que tenga el derecho, en los porcentajes o proporciones que se hayan pactado contractualmente, para lo cual afectará las cuentas por cobrar y las respectivas cuentas de ingresos, según sea su naturaleza. Lo anterior, con independencia de que los ingresos sean o no regulados.

CONCEPTO No. 20211100002181 DEL 12-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Vigencia de la causación cuentas por cobrar por sanción por mora.

Doctora
Sandra Sofía Martínez
Coordinadora Contable
Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20210010001362, del 18 de enero de 2021, donde consulta lo siguiente:

"De conformidad con lo establecido en el ARTÍCULO 2.4.4.2.3.2.28 del Decreto 1272 de 2018 expedido por el Ministerio de Educación, que faculta a la entidad fiduciaria para adelantar las acciones legales que correspondan a fin de recuperar las sumas de dinero canceladas con ocasión del pago de la sanción moratoria, a continuación, se cita textualmente:

"...ARTÍCULO 2.4.4.2.3.2.28. Sanción moratoria. El pago de la sanción moratoria se hará con cargo a los recursos del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, sin perjuicio de las acciones legales o judiciales correspondientes que se deban adelantar en contra de quien dé lugar a la configuración de la sanción moratoria, con el fin de que el Fondo recupere las sumas pagadas por el incumplimiento de los términos previstos en la Ley 1071 de 2006.

Así mismo, la sociedad fiduciaria deberá interponer las acciones legales correspondientes en contra de las entidades territoriales certificadas en educación por el incumplimiento de los términos indicados en la Ley 1071 de 2006 y reintegrar las sumas de dinero canceladas con ocasión del pago de la sanción moratoria que le sea atribuible..."

En razón a lo anterior, el Fondo de Prestaciones Económicas del Magisterio en la vigencia 2020 adelantó las gestiones necesarias a fin de identificar a nivel de cada docente, la mora atribuible a las secretarías de educación por el reconocimiento y pago de la sanción moratoria de las vigencias 2017, 2018 y 2019, de acuerdo a los datos registrados en los sistemas de información (entidad, número de resolución, fecha de resolución, fecha de pago, valor pagado y demás requeridas para el cálculo de la mora atribuible a la entidad), actividad que fue culminada a finales del año 2020 y como resultado el día 07 de enero de 2021 se realizó la

emisión y primer envío de cuentas de cobro a las entidades territoriales por concepto de sanción mora, iniciando con la gestión de cobro pertinente.

En virtud de lo anterior ponemos a consideración la siguiente inquietud:

1. Teniendo en cuenta que en el año 2020 no fueron radicadas las cuentas de cobro por concepto de sanción por mora ¿El reconocimiento en estados financieros de las cuentas por cobrar se debe efectuar con corte a diciembre de 2020 o en la vigencia 2021, teniendo en cuenta que hasta el 7 de enero de 2021 se emitieron y enviaron las respectivas cuentas de cobro, con su documentación soporte a cada entidad territorial?

Mediante correo electrónico del 19 de enero de 2021 la doctora Sandra Sofía Martínez Coordinadora Contable del FOMAG efectuó la siguiente aclaración: Conforme a nuestra conversación del día de hoy (19 de enero de 2021) me permito indicar que durante la vigencia 2020 el patrimonio autónomo Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio realizó diferentes actividades con el objetivo de la mora atribuible a las secretarías de educación por el reconocimiento y pago de la sanción moratoria de las vigencias 2017, 2018 y 2019 que ha debido efectuar el Fomag.

Esta actividad culminó en diciembre de 2020 y se inició la gestión de cobro ante las entidades territoriales con el envío de la primera cuenta de cobro el día 07 de enero de 2021”.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El principio de devengo unos de los principios de contabilidad pública contenido en el Marco Conceptual para entidades de gobierno, señala:

39.Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

Por otra parte, 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, establecen:

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.”

Reconocimiento de Cuentas por Cobrar: “Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el Marco Conceptual anexo a la Resolución N°533 de 2015, para el reconocimiento de los derechos por concepto de sanción por mora, 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 se deriva de estos, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

En este sentido, la entidad deberá efectuar el registro de la sanción moratoria, cuando se hayan 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, siempre que éste pueda medirse fiablemente.

Teniendo en cuenta que en el año 2020 se culminaron las gestiones para determinar la mora atribuible a las secretarías de educación por el reconocimiento y pago de la sanción moratoria de las vigencias 2017, 2018 y 2019, debe ser en ese año y no en otro que se reconozca contablemente el derecho de cobro, con independencia de que hasta el 7 enero de 2021 se emitieran y enviaran las respectivas cuentas de cobro.

CONCEPTO No. 20211100002201 DEL 12-02-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aspectos contables de caja menor

Doctor
ANDRÉS PABÓN SALAMANCA
Jefe Oficina de Control Interno
Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

En atención a su solicitud radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°20211400003162, del 27 de enero de 2021, donde consulta lo siguiente:

“Al hacer verificaciones con la gestión de la Caja Menor, de manera atenta solicitamos concepto contable, referente al siguiente evento:

La Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos, UAESP, recibe recursos de la Secretaría Distrital de Hacienda para la creación y utilización de dichos recursos en caja menor; la UAESP debe tener una cuenta bancaria para el manejo de dichos recursos y la cuenta contable de caja menor. Cuando la UAESP recibe los recursos, estos son consignados en la cuenta bancaria dispuesta para caja menor, pero la transacción contable de creación de caja menor se realiza así:

1105 Caja Menor	xxx	
47 Ingreso		xxx

Por el valor total recibido de recursos para la vigencia.

Sin embargo, los recursos realmente reposan en la cuenta bancaria y, en “caja menor”, solo estará el valor del cheque que se gira para la obtención de efectivo, por esta razón, la cuenta bancaria no está creada en la contabilidad de la Entidad, y por lo tanto, no existen movimientos contables de esa cuenta bancaria.

Este año específicamente, derivado de la pandemia, los pagos de caja menor se han realizado por transferencias bancarias, pero estos movimientos no se registran en la contabilidad si no hasta la contabilización del gasto.

Las preguntas específicas son:

1. ¿La UAESP debe registrar en su contabilidad la existencia de dicha cuenta bancaria? ¿O puede generar los movimientos desde la cuenta de caja menor? ¿O puede generar los movimientos desde la cuenta de caja menor?
2. ¿Contablemente a través de la vigencia el saldo de caja menor debería derivarse del saldo de caja menor y el saldo de la cuenta bancaria?
3. ¿Las cuentas bancarias a nombre de la Entidad deben figurar siempre en los estados financieros a lo largo de la vigencia?

En el manual para el manejo y control contable de cajas menores, dispuesto por la Secretaría Distrital de Hacienda, se muestran las contabilizaciones a efectuar para creación y manejo de las cajas menores, y de donde se sustenta el área de contabilidad para el no registro de la cuenta bancaria de caja menor a nombre de la Entidad.

En tal sentido, se realizó el análisis de transacciones que podría aplicarse en la gestión de caja menor, el cual comedidamente ponemos a su disposición.

Mediante llamada telefónica del 10 de febrero de 2021, la consultante aclaró que la entidad utiliza para el manejo de caja menor el Manual para el manejo y control contable de cajas menores de la Dirección Distrital de Contabilidad Secretaría Distrital de Hacienda”.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 3.2.4-Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del anexo de la Resolución 193 de 2016, por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública para la evaluación del control interno contable, expresa:

3.2.4-Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primer instante, la entidad debe tener en cuenta lo señalado en el numeral 3.2.4-Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones del anexo de la Resolución 193 de 2016 (Procedimiento para la evaluación del control interno contable), principalmente, en lo referente a que debe 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.

Por otra parte, damos respuestas a cada una de las preguntas planteadas en su consulta, así:

1. a) ¿La UAESP debe registrar en su contabilidad la existencia de dicha cuenta bancaria? La entidad constituiría una cuenta bancaria si el traslado que se realiza de la cuenta bancaria a la caja menor es parcial.

b) ¿O puede generar los movimientos desde la cuenta de caja menor? Cuando la entidad traslade los recursos parcial o totalmente de la cuenta bancaria a la caja menor, es decir a la subcuenta 110502-Caja menor, entonces la entidad debe realizar los registros contables en sus libros auxiliares de caja menor de acuerdo a lo señalado en el numeral 5-Registros en libros auxiliares de caja menor del Manual para el manejo y control contable de cajas menores de la Dirección Distrital de Contabilidad Secretaría Distrital de Hacienda (según adjunto a la consulta que envió la entidad).

2. ¿Contablemente a través de la vigencia el saldo de caja menor debería derivarse del saldo de caja menor y el saldo de la cuenta bancaria? Si, si se aplica el ordinal a) pregunta N°1.

3. ¿Las cuentas bancarias a nombre de la Entidad deben figurar siempre en los estados financieros a lo largo de la vigencia? Si, porque los estados financieros reflejan el total de operaciones o transacciones que ha efectuado la entidad en la vigencia, es decir, que los saldos de las cuentas bancarias de caja menor están incluidos en las cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y 1105-CAJA, respectivamente.

Se aclara, que el procedimiento del manejo de la caja menor, lo debe elaborar las instancias administrativas de la entidad y además la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos debe realizar los registros contables de acuerdo al Manual para el manejo y control contable de cajas menores de la Dirección Distrital de Contabilidad Secretaría Distrital de Hacienda, que es el manual que utilizan según lo mentado por la consultante.

CONCEPTO No. 20211100012601 DEL 23-03-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los pagos por servicios públicos incurridos por una Institución Educativa

Señores

HERMES SIGIFREDO CHAMORRO ALMEIDA

Institución Educativa Municipal Gabriel García Márquez

Ipiales, Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400015422, el día 02 de marzo de 2021, mediante la cual consulta:

“Solicito información sobre viabilidad de pago de servicios públicos de una IE oficial, que recibe recursos del sistema general de participaciones, a través de la gratuidad educativa. Contablemente, la infraestructura de dichas instituciones no está incorporadas en el estado de situación financiera, por los siguientes motivos:

- 1- la titularidad según certificados de libertad y tradición, corresponde al municipio
- 2- el control del bien corresponde al mismo municipio.

Bajo estos dos argumentos la pregunta en cuestión ¿es viable el pago de los servicios públicos de agua potable, energía eléctrica y telefonía por parte de las IE públicas toda vez que la infraestructura no es propiedad de ellas, sino del municipio?

Adicionalmente, los municipios reciben anualmente recursos de calidad educativa que tienen como una destinación específica el pago de los servicios públicos de las IE”

En llamada telefónica el doctor Hermes Sigifredo Chamorro Almeida expreso que como institución educativa quieren conocer si los gastos por servicios públicos de agua potable, energía eléctrica y telefonía deben ser reconocidos en la contabilidad.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los artículos 11 y 12 de la Ley 715 de 2001, “por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros”, disponen:

“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. (...)” (Subrayados fuera del texto).

De otra parte, 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.

(...)” (Subrayados fuera del texto).

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establece en el numeral 6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS, lo siguiente:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.5. Gastos

Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la

generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, la Resolución N° 525 del 2016 y sus modificaciones, en especial la Resolución N° 625 de 2018, en el numeral 3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN 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.

(...)

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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y el literal i) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas

relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por esta razón, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre la viabilidad del pago de servicios públicos por parte de una Institución Educativa.

Así las cosas, desde la perspectiva contable se procede a dar respuesta a su consulta, así:

Las instituciones educativas deben llevar su contabilidad a través de los Fondos de Servicios Educativos, en adelante FSE, 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 del personal.

De otra parte, el artículo 2.3.1.6.3.16. del Decreto 1075 de 2015, establece que los FSE deben llevar su 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. Por lo tanto, los reglamentos establecerán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través del FSE.

A efectos de atender la obligación anterior, la entidad territorial certificada deberá establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad de los FSE bajo su jurisdicción, de conformidad con la política operativa de organización del esquema contable que haya adoptado, esto es, como forma de organización y ejecución del proceso contable, centralizando y registrando los hechos económicos en la unidad contable del nivel central, pero de forma tal que se logren identificar todos los registros y transacciones de cada FSE asociado como si se fueran a emitir estados financieros de cada uno de ellos o, considerar 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 unidad contable central, a fin de procesar su propia información para que posteriormente sea integrada por el ente territorial.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de las erogaciones por concepto de servicios públicos de agua potable, energía eléctrica y telefonía dependerá de las condiciones establecidas por cada ente territorial certificado para desarrollar el proceso operativo de preparación y elaboración de la información contable en los FSE bajo su control en la respectiva jurisdicción, sin perjuicio de que como mínimo, en la contabilidad de tales fondos se lleve el control de los ingresos y gastos de los recursos que los conforman, tal como lo precisa el artículo 11 de la Ley 715 de 2001.

En ese sentido, si el ente territorial certificado determina que los FSE deben incorporar en su información contable las erogaciones por concepto de servicios públicos de agua potable, energía eléctrica y telefonía, el fondo los deberá registrar a la luz del Marco Normativo aplicable a las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, esto es, cuando hayan cumplido con la definición de gasto.

CONCEPTO No. 20211100013011 DEL 24-03-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública

Doctora
NIDIA MERCEDES IGIRIO ARIAS
Contadora
Instituto Nacional de Salud (INS)
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20200010055932, el día 21 de diciembre de 2020, en la que consulta sobre el tratamiento contable de los recursos del patrimonio autónomo del Fondo Especial para Investigaciones (FEI).

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018) de la Contaduría General de la Nación, dispone:

“ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;

2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;

3) los fondos con personería jurídica;

4) las entidades u organismos estatales autónomos e independientes;

- 5) las sociedades de economía mixta en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 6) las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales y las mixtas en las que la participación del sector público sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social;
- 7) el Sistema General de Regalías; y
- 8) los resguardos y territorios indígenas, certificados, las asociaciones de resguardos indígenas, las empresas promotoras de salud indígenas y las instituciones prestadoras de servicios de salud indígenas.” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 14 de la Ley 1797 de 2016, por la cual se dictan disposiciones que regulan la operación del Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 14. CREACIÓN FONDO DE GESTIÓN DE RECURSOS Y ADMINISTRACIÓN DEL FONDO ESPECIAL DE INVESTIGACIÓN. <Incisos 1 y 2 derogados por el artículo 16 de Ley 1917 de 2018>

El Fondo Especial de Investigaciones creado mediante el Decreto-ley 1291 de 1994 y ratificado por el Decreto-ley 4109 de 2011 será administrado por el Instituto Nacional de Salud como patrimonio autónomo y sus recursos se ejecutarán a través de un contrato de fiducia mercantil. El fondo podrá recibir recursos del Presupuesto General de la Nación; las entidades públicas privadas nacionales e internacionales, cooperación internacional, donaciones, rendimientos financieros y de convenios celebrados con las mismas entidades; la destinación de estos recursos será para financiar programas, proyectos, entidades y actividades de Ciencia, Tecnología e Innovación dando cumplimiento al objeto del Instituto Nacional de Salud.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 1797 de 2016, el Fondo Especial para Investigaciones será administrado por el Instituto Nacional de Salud a través de un patrimonio autónomo que se constituirá mediante un contrato de fiducia mercantil.

En este sentido, en atención a que el numeral 2º del artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 156 de 2018, establece que deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, corresponde al Fondo Especial para Investigaciones aplicar dicho régimen.

Por lo tanto, de acuerdo con lo anterior, anudado a la mesa de trabajo sostenida el día 04 de marzo de 2021 con participación de funcionarios del Instituto Nacional de Salud y de esta entidad, se concluyó que se deben adelantar los trámites respectivos ante la CGN para efecto de que le sea asignado el código institucional en el sistema CHIP y el marco normativo al patrimonio autónomo del FEI, por lo cual se debe remitir la solicitud en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → Servicio al ciudadano → Servicios en línea y PQRS → Solicitud de asignación de código institucional en el sistema CHIP → Diligenciar el formato solicitud de código institucional → Enviar el formato de solicitud de código institucional con la documentación requerida.

CONCEPTO No. 20211100016271 DEL 15-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Responsables del control interno contable Funciones o responsabilidades de la oficina de control interno Flujo de información entre las distintas áreas de una entidad

Doctor
HEVERTH DARÍO MARÍN GARCÍA
Representante Legal
Corporación de Profesionales y Asesorías Integradas – CORPASI
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400013662, el día 27 de febrero de 2021, mediante la cual consulta:

CONSIDERACIONES

1º Que el Art. 13 de la ley 715 del año 2001, el decreto N° 4791 del año 2008 subrogado por el decreto N° 1075 del año 2015, reglamentan los denominados Fondos de Servicios Educativos (FSE) que son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos oficiales, para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los de personal.

2º Que dicha normativa, especialmente el Art. 16 del decreto N° 4791 del año 2008, establece que los fondos de servicios educativos (FSE) deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

Para tal efecto los establecimientos educativos deben contratar los servicios contables que requiera para la certificación de los Estados Contables y Financieros de la entidad.

3º Así mismo dispone el Art. 15 ibídem, que los recursos del Fondo de Servicios Educativos (FSE) se reciben y manejan en una cuenta especial, establecida en una entidad del sistema financiero sujeta a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera, registrada en la tesorería de la entidad territorial certificada a la cual pertenezca el establecimiento educativo.

La entidad territorial certificada debe ajustar el manual de funciones respecto de quien debe ejercer la función de tesorería o pagaduría del Fondo de Servicios Educativos y el perfil profesional requerido para tal efecto. Así mismo, debe establecer el proceso para el registro de la cuenta y determinar las condiciones de apertura y manejo de la misma, al igual que señalar políticas de control en la administración de dichos fondos. (...)

4º Igualmente, la misma regulación normativa señala en su Art 18 Ibidem, Control, asesoría y apoyo: Respetto del Fondo de Servicios Educativos, que “corresponde a las entidades territoriales certificadas en educación ejercer el control interno, brindar asesoría y apoyo administrativo, contractual, financiero, presupuestal y contable de acuerdo con las normas vigentes”.

La entidad territorial certificada debe ejercer seguimiento en la administración y ejecución de los recursos de los fondos de servicios educativos, para lo cual el establecimiento educativo debe suministrar toda la información que le sea solicitada.

5º Mediante Comunicación Interna de fecha 13 de Enero del año 2021, la Secretaría de Educación de Medellín, solicita a todos los rectores y directores de las Instituciones Educativas Oficiales, que deben proceder a modificar los contratos de prestación de servicios profesionales celebrados con los contadores, para el acompañamiento de un profesional en el área contable que permita desarrollar los postulados legales para el manejo de los recursos de los Fondos de Servicios Educativos (FSE), en la cual se deben incorporar como actividades contractuales, las siguientes:

- Realización de las auditorías internas y revisión contable de la información que soporta los estados financieros mínimamente en forma trimestral, como ejercicio de aseguramiento de la información contable que se certifica para cada proceso de validación las cuales deberán remitirse en esta misma frecuencia a la Secretaría de Educación junto con los reportes para la validación de la información contable al Equipo de Apoyo Financiero adscrito a la Subsecretaría Administrativa y Financiera. (...)

- Realizar como mínimo en forma trimestral el proceso de circularización con la entidad bancaria, el cual consiste en confrontar la información contenida en los registros contables del establecimiento educativo con la información correlativa del banco, para efectos de garantizar la coincidencia con los soportes documentales, que respaldan la totalidad de las operaciones realizadas por el establecimiento educativo, sin perjuicio de la obligatoriedad de realizar las conciliaciones bancarias mensuales

- El informe de auditoría y revisión contable trimestral deberá certificar que se realizó un examen exhaustivo de los documentos idóneos que respaldan la totalidad de las operaciones realizadas por el establecimiento educativo en cada una de las etapas de reconocimiento, medición y revelación de los hechos económicos de los fondos de servicios educativos de conformidad con lo establecido en la parte 3 del Manual de Políticas Contables del decreto 2504 de 2019, por lo tanto se deberá garantizar que la información contable registrada es susceptible de verificación y comprobación total o aleatoria. (...)

6º Teniendo en cuenta que generalmente los contadores contratados por los establecimientos educativos oficiales de la ciudad de Medellín, bajo la modalidad de prestación de servicios profesionales, tienen a su cargo la realización de las actividades contables, especialmente las que implican la organización, revisión y control de la contabilidad, certificación sobre los estados financieros de la entidad y certificaciones que se expidan con fundamento en los libros de contabilidad, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional de contador público, tales como las siguientes: (...)

Por lo anterior se solicita a dicha entidad las siguientes,

PETICIONES

a. Se pregunta al despacho, si los contadores públicos que son contratados bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios profesionales, pueden asumir las actividades relacionadas con el manejo contable de los establecimientos educativos oficiales, concomitantemente con las actividades relacionadas con la auditoría interna, control interno contable y demás actividades relacionadas con el control contable y financiero de la entidad pública contratante?

b. En caso afirmativo, como se pueden realizar dichas actividades, sin violar legalmente los principios de la ética profesional del contador público, especialmente la independencia, integridad, objetividad, responsabilidad, transparencia e imparcialidad de la fe pública, sobre los actos propios de su profesión en las actividades que efectúa directamente para la parte contratante?

c. Puede el contador público realizar las actividades de circularización bancaria de las cuentas maestras de la parte contratante, que están registradas en los bancos y entidades financieras, a pesar de que las entidades del sector bancario, no pueden violar la reserva bancaria de la información económica de la entidad pública y por lo tanto, no le pueden entregar los extractos financieros de dichas cuentas al contador público de la parte contratante, ya que no es el titular de dichas cuentas bancarias y esta función le corresponde al rector y el tesorero del establecimiento educativo?.

d. En el evento que no sea posible realizar directamente las actividades relacionadas con las auditorías internas, control interno contable y demás actividades relacionadas con el control contable y financiero de la entidad por parte del contador público contratado, se pregunta; ¿quién debe realizar dichas actividades en los establecimientos educativos oficiales públicos?

e. Igualmente, si el contador público contratado por el establecimiento educativo oficial, realiza directamente las mismas actividades enunciadas en el literal anterior, de alguna manera puede incurrir en falta disciplinaria conforme a lo establecido en el Art. 23, 24, 25, 26 y 27 de la ley 43 de 1990, en caso de que sea afirmativo, qué tipo de sanciones se le podrán imponer por la comisión de la presunta falta disciplinaria?

f. Existe alguna responsabilidad de los directivos de la Secretaría de Educación de Medellín, en materia civil, administrativa, penal y/o disciplinaria, por solicitar de manera directa la modificación de los contratos celebrados por los establecimientos educativos oficiales con el profesional contador público, para la incorporación de estas actividades de auditoría y control interno que eventualmente violan los principios de la ética profesional del contador público que se encuentran consagrados en el Art. 37 de la ley 43 de 1990.

Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones: (...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º *ibídem*, establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, no obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

En el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, se define el control interno contable de la siguiente manera:

“Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.” (Subrayado fuera de texto.)

Dicho procedimiento, establece en su numeral 1.3. Evaluación del control interno contable, lo siguiente:

“(…) La evaluación del control interno contable en la entidad le corresponde al Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, quien debe realizarla con criterio de independencia y objetividad, de conformidad con lo establecido a través del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el

Estado Colombiano MECI 2014, adoptado mediante el Decreto 943 de 2014, expedido por el Departamento Administrativo de la Función Pública.” (Subrayado fuera de texto).

Los numerales 3.2.4. a 3.2.9., *ibídem*, establecen:

“3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones (...)

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.

3.2.5. Responsabilidad de los contadores de las entidades que agregan información

El contador público que tenga a cargo la contabilidad de la entidad que agrega información financiera de entidades y organismos sin personería jurídica deberá implementar los controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de información agregada a la Contaduría General de la Nación.

3.2.6. Actualización permanente y continuada

Los responsables directos de las actividades del proceso contable deberán tener la formación que les permita dimensionar el sistema de contabilidad pública de manera que realicen el debido reconocimiento (identificación, clasificación, medición inicial y registro), medición posterior (valuación y registro de ajustes contables) y revelación (presentación de estados financieros y notas a los estados financieros). (...)

3.2.7. Responsabilidad en la continuidad del proceso contable

Al separarse de sus cargos, el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se procesa la información financiera en las entidades, independiente de la forma de vinculación, deberán presentar un informe sobre los asuntos de su competencia a quienes los sustituyan en sus funciones, con el propósito de continuar con el normal desarrollo del proceso contable. Para esto, deberán observar los lineamientos definidos en la Resolución 137 de 2015 y sus modificaciones, para la elaboración del informe contable cuando se produzcan cambios de representante legal.

3.2.8. 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.

En el mismo sentido y para efectos de garantizar el adecuado reporte de la información financiera a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública (CHIP), el jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, evaluará el cumplimiento de las políticas y protocolos de seguridad en la instalación, operación y mantenimiento de este aplicativo.

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.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información, *ibídem*, establece:

“Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4.3 Evaluación del control interno contable para efectos de gestión, *ibídem*, establece:

“En atención a lo dispuesto en el presente Procedimiento y para efectos administrativos, los jefes de las oficinas de control interno, o quienes hagan sus veces, tienen la responsabilidad de evaluar permanentemente la implementación y efectividad del control interno contable necesario para optimizar la calidad de la información financiera de la entidad.

En términos de la autoevaluación, los funcionarios que tienen bajo su responsabilidad la ejecución directa de las actividades relacionadas con el proceso contable harán las evaluaciones que correspondan con el propósito de mejorar la calidad de la información financiera pública.” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de proceso contable y sistema documental contable del Régimen de Contabilidad Pública, anexo a la Resolución N° 525 de 2016 y sus modificaciones, indica:

“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. (...)

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y previo a resolver sus inquietudes, me permito precisar que atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del

Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública, en este sentido corresponde a esta entidad pronunciarse sobre sus inquietudes en lo que se refiere a control interno contable.

Preguntas a y b.

Respecto al control interno contable, este Despacho se permite manifestar que es el proceso que se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública. La responsabilidad del control interno contable es del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables.

En este sentido, los profesionales que hagan parte del área contable, al desarrollar las funciones relacionadas con el proceso contable, aplicarán control interno contable, es decir, deberán ejecutar todos los procedimientos y controles establecidos para obtener información que cumpla con las características fundamentales establecidas en el Marco Conceptual aplicable a la entidad.

Sobre este particular, es preciso señalar que las entidades deben elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

Ahora bien, llevar a cabo el proceso contable y las actividades de control interno contable es diferente a realizar la evaluación del control interno contable. Esta evaluación le corresponde al Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, quien debe realizarla con criterio de independencia y objetividad. En conclusión, el profesional que lleva a cabo el proceso contable no puede ser el mismo que se encargue de realizar la evaluación del control interno contable.

Pregunta c.

Aun cuando corresponde al representante legal y al contador público la responsabilidad de procesar la información financiera de las entidades, la visión sistemática de la contabilidad requiere de la información que sea producida en las diferentes dependencias para el reconocimiento completo de los hechos económicos. Por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros.

El manual de políticas contables de la entidad debe estar acompañado del manual de políticas operativas, a través del cual se describa la forma en que la entidad desarrollará las actividades contables, para lo cual se pueden elaborar diagramas de flujo que vinculen los diferentes procesos desarrollados por la entidad y que permitan identificar los responsables y la forma como fluye y debe fluir la información financiera, observando su conveniencia, eficiencia y contribución a la oportunidad de la información, así como documentos soporte y otros procesos necesarios para que los registros contables se realicen de forma oportuna y la información financiera cumpla con las características de relevancia y representación fiel contenidas en el Marco Normativo para las Entidades de Gobierno.

En consecuencia, la presentación oportuna de los documentos que soportan los hechos económicos por parte de las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional con el proceso contable.

Pregunta d

Respecto al control interno contable, en el entendido de que las Instituciones Educativas Públicas son administradas por los distritos o municipios certificados, o por los departamentos cuando se encuentran en un municipio no certificado, y que las entidades territoriales están sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, les corresponde a estas establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

En consonancia con lo anterior, 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, con independencia de 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.

De esta manera, el control interno contable será ejecutado por las instituciones educativas en línea con los lineamientos establecidos en el manual de políticas contables y el manual de políticas operativas definidos por la Entidad Territorial.

Ahora bien, respecto a las auditorías internas contables o a la evaluación de control interno contable, será responsabilidad del Jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces, de conformidad a los lineamientos establecidos en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, y a la estructura organizacional de la Entidad Territorial.

Pregunta f.

La CGN no puede emitir juicio alguno sobre la existencia de alguna responsabilidad de los directivos de la Secretaría de Educación de Medellín por la conducta descrita en su pregunta. Así las cosas, de encontrarse procedente, se deberán instaurar las acciones respectivas ante los organismos de control e instancias

judiciales correspondientes, que son las llamadas a establecer responsabilidades una vez surtido el debido proceso.

Con relación a la consulta planteada en el literal e., así como a los planteamientos relacionados con la auditoría interna, el código de ética profesional del contador público y la contratación de contadores públicos bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios profesionales para el desarrollo de estas actividades es preciso señalar que la CGN no es la entidad competente para pronunciarse. En virtud de lo anterior, y atendiendo a lo establecido en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, he dado traslado de su consulta al Departamento Administrativo de la Función Pública – DAFP, por considerarse dicha entidad la competente para pronunciarse sobre los asuntos referidos.

CONCEPTO No. 20211100016341 DEL 15-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Manual de políticas y procedimientos contables de la contabilidad del FONPET.

Doctora

MARÍA VIRGINIA JORDÁN QUINTERO

Directora de la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social – DGRESS

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 N° 20210010016342, el día 3 de marzo de 2021, mediante la cual se solicita conceptuar sobre el procedimiento de formalización del Proceso y Políticas contables para la unidad FONPET.

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para administrar los recursos destinados al pago de los pasivos pensionales de las entidades territoriales, el artículo 3° de la Ley 549 de 1999 creó el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales – FONPET, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 3o. Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet. Para efectos de administrar los recursos que se destinan a garantizar el pago de los pasivos pensionales en los términos de esta ley, créase el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, como un fondo sin personería jurídica administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual tiene como objeto recaudar y asignar los recursos a las cuentas de los entes territoriales y administrar los recursos a través de los patrimonios autónomos que se constituyan exclusivamente en las administradoras de fondos de pensiones y cesantías privadas o públicas, en sociedades fiduciarias privadas o públicas o en compañías de seguros de vida privadas o públicas que estén facultadas para administrar los recursos del Sistema General de Pensiones y de los regímenes pensionales excepcionados del Sistema por ley.” (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, contenido en la Resolución 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. (...)

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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, define 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 para Entidades de Gobierno, 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. Por lo que, la fijación tanto de políticas contables, procedimientos que determinen la aplicación uniforme de criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos, así como el sistema de control interno, son responsabilidad del máximo directivo de la entidad.

En consecuencia, corresponde al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de administrador del FONPET, establecer 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 que haga parte de su estructura administrativa.

En ese sentido, el FONPET adoptará para el reconocimiento y medición de los hechos económicos los lineamientos e instrucciones establecidos en el Manual de políticas contables y el Manual de procedimientos o políticas operativas aprobados mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa designada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONCEPTO No. 20211100018871 DEL 19-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos gestionados por UNISALUD para el sistema propio de seguridad social en salud de la Universidad Nacional de Colombia.

Doctora
EMILCE LUNA SANTIBAÑEZ
Contadora (C)
Universidad Nacional de Colombia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20210010014662, el día 1 de marzo de 2021, mediante la cual consulta:

“Con el fin de garantizar el adecuado reconocimiento contable de las actividades realizadas por la Unidad de Salud de la Universidad Nacional de Colombia, bajo el marco normativo emitido por la Contaduría General de la Nación para entidades de Gobierno y en especial al contenido de la Resolución No (Sic) 177 de 2020 “Por la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y se modifican los catálogos generales de cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público”, amablemente se solicita precisar o dar claridad a lo siguiente:

1. ANTECEDENTES:

Teniendo en cuenta que la Universidad como institución de educación superior desempeña sus actividades misionales y que en virtud de la expedición de la Ley 647 de 2001, las universidades estatales u oficiales pueden organizar sistemas especiales de seguridad social en salud, La (Sic) Universidad mediante el Acuerdo 024 de 2008 del Consejo Superior Universitario reguló el funcionamiento de la Unidad de Servicios de Salud de la Universidad Nacional de Colombia, la cual es una dependencia de la Universidad adscrita a la rectoría, con organización propia y administración de recursos independientes, cuya financiación se realiza con los aportes de salud de los afiliados y los servicios adicionales como las cuotas moderadoras, copagos y la inscripción al plan complementario.

En este orden, la Unidad de servicios de salud Unisalud de la Universidad Nacional de Colombia, es un sistema especial universitario y no está dentro de las entidades obligadas a compensar.

En consecuencia, la Unidad de servicios de salud Unisalud de la Universidad Nacional de Colombia presta algunos servicios a sus afiliados a través de una red de Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud contratada bajo la modalidad de contratos por evento, facturación sujeta a un proceso de auditoría previo a su reconocimiento de pago, es decir, que se maneja la figura de facturación glosada.

Considerando lo anterior, los servicios de salud pagados a los prestadores de la red adscrita corresponden a un gasto, el cual era reconocido por la cuenta contable 5613 Administración de la seguridad social en salud, 561320 Contratos por evento y otra (Sic) modalidades – contributivo, previo a la expedición de la Resolución No (Sic) 177 del 2020.

De acuerdo con concepto emitido por la asesora jurídica de la Unidad de Servicios de Salud – UNISALUD, en razón a si le aplicaba el numeral 2.5.2.2.1.9 del Decreto 780 de 2016 está (Sic) manifestó lo siguiente:

La Unidad de servicios de salud está calificada dentro del sistema de salud como EAPB.

Se entiende por Entidades Administradoras de Planes de Beneficios de Salud (EAPB) las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Contributivo y Subsidiado, Empresas Solidarias de Salud, las Asociaciones Mutuales en sus actividades de Salud, las Entidades Promotoras de Salud Indígenas, las Cajas de Compensación Familiar en sus actividades de salud, las Entidades que administren planes adicionales de salud, las entidades obligadas a compensar, las entidades adaptadas de Salud, las entidades pertenecientes al régimen de excepción de salud y las universidades en sus actividades de salud.

(...)

En virtud de lo anterior, el ámbito de aplicación establecido en el Artículo 2.5.2.21.2 del decreto 780 de 2016, no nombra a las entidades pertenecientes al régimen de las universidades en sus actividades de salud, por ende, NO aplica para UNISALUD.

Dentro del Sistema de salud, el Régimen de las Universidades en sus actividades en salud, está dentro de la calificación de EAPB.

Teniendo claridad en que:

-La Unidad de Servicios de Salud – Unisalud no debe constituir reservas técnicas por cuanto no le es aplicable el numeral 2.5.2.2.1.9 del decreto 780 de 2016.

-No le es aplicable la utilización de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, debido a que de acuerdo a su dinámica esta cuenta es de uso exclusivo de la Unidad de Recursos Administrados-ADRES, las Entidades Obligadas a Compensar (EOC), las entidades territoriales y los fondos de salud descentralizados.

-La Facturación recibida y emitida por la Unidad de servicios de Salud Unisalud está sujeta al proceso de auditoría médica – facturación glosada.

2. CONSULTA:

1. (Sic) La Resolución de la CGN No (Sic) 177 del 2020 le aplica a los regímenes especiales y exceptuados de salud, caso de la Unidad de servicios de salud de la Universidad Nacional de Colombia – Unisalud? De No (Sic) ser así por favor precisar la normativa contable a utilizar para la prestación de dichos servicios y los reconocimientos contables a realizar en aplicación de la misma.

2. En caso de que a UNISALUD le aplique la Resolución de la CGN No (Sic) 177 del 2020 se solicita informar lo siguiente:

-Dado que a Unisalud le aplica la facturación glosada, tendría que reconocer al momento de la radicación de la factura un pasivo estimado contra un gasto de provisión? De ser así, (Sic) que cuentas contables debe afectar?, lo anterior debido a que de acuerdo con lo establecido en el catálogo de cuentas y en la Resolución No (Sic) 177 del 2020 no se identifica la cuenta de provisión que puedan utilizar las entidades de regímenes especiales o exceptuados en salud.

-En caso de que a Unisalud no le corresponda realizar provisión por la facturación externa, que cuentas contables del pasivo y del gasto debe afectar.

-Con el fin de evitar interpretaciones erróneas de la normativa emitida por la Contaduría General de la Nación aplicable a las Universidades en sus actividades de salud (regímenes especiales o exceptuados), respetuosamente se solicita detallar los registros contables a realizar por las unidades de salud, tanto a nivel de activos, pasivos, ingresos, gastos y costos por la prestación de los servicios de salud a sus afiliados.”

Con base en lo anterior, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución N° 168 de 2020, establece:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros (...)

6.1.2. Pasivos (...)

63. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) (...) Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros (...)

76. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad. La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible (...)” (Subrayado fuera de texto)

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, modificado por la Resolución N° 177 de 2020, establece:

“ARTÍCULO 9º. Modificar 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, el cual quedará con el siguiente texto:

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSS). Este procedimiento también aplicará a las Entidades Promotoras de Salud (EPS) que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen.

El procedimiento contiene los registros contables relacionados con la administración de los recursos del régimen contributivo, los recursos de salud de las entidades territoriales o fondos de salud descentralizados y la destinación de dichos recursos, los otros recursos para la financiación de la salud a favor de la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud -Unidad de Recursos Administrados (ADRES) y las otras destinaciones de los recursos de la salud a cargo de la ADRES.” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución de la CGN N° 221 de 2020, define:

“2732 -SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor estimado de las obligaciones originadas en la prestación de los servicios y tecnologías en salud, con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos y pueda realizarse una estimación fiable del valor de la obligación. Esta cuenta es de uso exclusivo de la Unidad de Recursos Administrados-ADRES, las Entidades Obligadas a Compensar (EOC), las entidades que hacen parte los regímenes especiales o exceptuados en salud, las entidades territoriales y los fondos de salud descentralizados.

La subcuenta Giro previo (Db) se afectará con el valor que, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, la entidad gire con anterioridad a la auditoría integral.

(...)

5372-PROVISIÓN PARA SERVICIOS DE SALUD

DESCRIPCIÓN: Representa el valor de los gastos estimados que se relacionan con las obligaciones originadas por la prestación de los servicios y tecnologías en salud, con respecto a las cuales se ha establecido que, para cancelarlas, existe la probabilidad de que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos. Esta cuenta es de uso exclusivo de la Unidad de Recursos Administrados-ADRES, las Entidades Obligadas a Compensar (EOC), las entidades que hacen parte los regímenes especiales o exceptuados en salud, las entidades territoriales y los fondos de salud descentralizados. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que la Resolución N° 177 de 2020 aplica para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud. Por tanto, al ser UNISALUD una Unidad de servicios de salud dentro de un sistema especial universitario, forma parte del régimen especial o de excepción en salud y no estaría sujeta a aplicar dicho procedimiento para el reconocimiento de los hechos económicos objeto de su consulta.

En consecuencia, la Universidad debe seguir el siguiente procedimiento para el registro de la radicación de la factura de venta o el documento equivalente presentado por la IPS o el proveedor de servicios y tecnologías en salud ante la Universidad:

En el momento en que se radique la factura de venta o el documento equivalente presentado por la IPS o proveedor de servicios y tecnologías en salud ante la Universidad, la entidad debitará la subcuenta 537212-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud, de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, y acreditará la subcuenta 273213-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud, de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD. Este valor provisionado, corresponderá a la mejor estimación del valor que la Universidad tendría que pagar para cancelar la obligación, para lo cual considerará la información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS o el proveedor de servicios y tecnologías en salud.

Con el giro previo a la auditoría integral, si existiere, la Universidad debitará la subcuenta 273295-Giro previo (Db), de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se obtenga nueva información sobre el comportamiento histórico de las devoluciones o glosas no subsanables aceptadas por la IPS o proveedor de servicios y tecnologías en salud, o una vez surtida la auditoría, la Universidad ajustará el valor del valor a pagar. Si el valor aumenta, la Universidad debitará la subcuenta 537212-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud, de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, y acreditará la subcuenta 273213-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud, de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD.

Si, por el contrario, el valor a pagar disminuye, la Universidad debitará la subcuenta 273213-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud, de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, y acreditará la subcuenta 537212-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes

especiales o exceptuados en salud, de la cuenta 5372-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, si el gasto se reconoció en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se reconoció en periodos contables anteriores.

Con la obligación de pago, una vez surtida la auditoría, la Universidad debitará la subcuenta 273213-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud, de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, y acreditará la subcuenta 248123-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud, de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, por el valor a pagar.

Con la autorización de pago, la Universidad debitará la subcuenta 248123-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud, de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db), de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD, si existiere giro previo a la auditoría, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si no existe giro previo a la auditoría.

Ahora bien, si el valor de la cuenta por pagar es menor que el valor del giro previo, si existiere, la Universidad debitará la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración de la seguridad social en salud, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si realiza el cobro de la diferencia, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, si la diferencia se cruza con otra obligación, y acreditará la subcuenta 273295-Giro previo (Db), de la cuenta 2732-SERVICIOS Y TECNOLOGÍAS EN SALUD.

Con el recaudo de la diferencia, la Universidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 132290-Otros ingresos por la administración de la seguridad social en salud, de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Si, por el contrario, el valor de la cuenta por pagar es mayor que el valor del giro previo, si existiere, con el pago del excedente, la Universidad debitará la subcuenta 248123-Servicios y tecnologías en salud de los regímenes especiales o exceptuados en salud, de la cuenta 2481-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, la Universidad debe aplicar los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de información financiera, contenidos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, para el reconocimiento de los demás hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema propio de seguridad social en salud, gestionado a través de UNISALUD.

CONCEPTO No. 20211100019071 DEL 20-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación

Doctor
MARIO CORTÉS ROJAS
Contraloría General de la República
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20211400019772, el día 16 de marzo de 2021, mediante la cual consulta si cuando la CGN expide una nueva norma se aplica de forma retroactiva y si es posible que la entidad asuma esta posición de manera independiente frente al Manual de Políticas Contables de la entidad.

Al respecto me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 65 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, establece:

“ARTÍCULO 65. DEBER DE PUBLICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁCTER GENERAL. <Artículo modificado por el artículo 15 de la Ley 2080 de 2021. El nuevo texto es el siguiente:> Los actos administrativos de carácter general no serán obligatorios mientras no hayan sido publicados en el Diario Oficial o en las gacetas territoriales, según el caso.

Cuando se trate de actos administrativos electrónicos a que se refiere el artículo 57 de esta Ley, se deberán publicar en el Diario Oficial o gaceta territorial conservando las garantías de autenticidad, integridad y disponibilidad.

Las entidades de la administración central y descentralizada de los entes territoriales que no cuenten con un órgano oficial de publicidad podrán divulgar esos actos mediante la fijación de avisos, la distribución de volantes, la inserción en otros medios, la publicación en la página electrónica, o cualquier canal digital habilitado por la entidad, o por bando, en tanto estos medios garanticen amplia divulgación.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4.1. Políticas Contables, de 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 N° 218 de 2020, indica:

“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.

(...)

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.” (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Resolución CGN 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”, indica en los siguientes numerales:

“2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

La CGN como órgano normalizador expide su normativa contable a través de resoluciones, las cuales son actos administrativos de carácter general. De conformidad con lo establecido en el artículo 65 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, los actos administrativos de carácter general no serán obligatorios mientras no hayan sido publicados en el Diario Oficial o en las gacetas territoriales, según el caso.

Así las cosas, la normativa contable expedida por esta entidad a través de resoluciones serán de obligatorio cumplimiento hasta tanto hayan sido publicadas en el Diario Oficial; en este orden de ideas, dicha normativa comenzará a regir en ese momento o en el momento que la misma resolución lo establezca en su artículo de vigencia y derogatorias.

En virtud de lo anterior, al presentarse modificaciones en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno por la incorporación de una nueva norma, la entidad no deberá proceder a la aplicación retroactiva, sino que deberá observar lo dispuesto en la norma que introduce el cambio.

Ahora bien, respecto de las políticas contables, el Procedimiento de Control Interno contable indica que las entidades deben contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros, y están contenidas, en su mayoría, en el marco normativo aplicable a la entidad. No obstante, en algunas circunstancias las entidades considerando el marco normativo aplicable, deberán establecer políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando su naturaleza y actividad.

El manual de políticas contables delimita las reglas aplicables a las especificidades propias del quehacer, operatividad y entorno de una entidad contable pública, por lo tanto, deberá elaborarse considerando el marco normativo, y para los hechos económicos que allí no se encuentren regulados, la entidad podrá hacer uso del juicio profesional siempre que guarde estrecha coherencia con el marco normativo aplicable.

En consonancia con lo anterior, el párrafo 6 del numeral 4.1 de la norma de Políticas contables, señala que la entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

Para efectos de determinar si dichos cambios tienen aplicación retroactiva, se deberá evaluar lo siguiente:

- Si los cambios son fruto de modificaciones al Marco Normativo, estos se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte.
- Si los cambios son adoptados por la entidad a fin de representar fielmente y con relevancia la información financiera, estos deberán ser aplicados de manera retroactiva.

Cuando los cambios tengan aplicación de forma retroactiva, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, se registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y se reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

CONCEPTO No. 20211100021341 DEL 26-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Procedimiento para el reconocimiento contable del reintegro del derecho de reembolso de las prestaciones económicas derivadas de incapacidades aprobadas por las Entidades Promotoras de Salud-EPS o Administradoras de Riesgos Laborales-ARL.

Señores
MUNICIPIO DE YUMBO
Yumbo, Valle

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación – CGN, radicada bajo el N° 20211100019472, el 16 de marzo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

“Cual (sic) debe ser el procedimiento contable para el registro de los reintegros de las incapacidades, debido a que el Municipio de Yumbo por convención colectiva de trabajo se le reconoce el 100% a sus empleados y obreros. Teniendo en cuenta que se habían registrado en cuentas por cobrar en orden valores de vigencias anteriores y de los cuales están ingresando reintegros de vigencias anteriores en la vigencia actual”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA
(...)”

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo. (...)” (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, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“Capítulo I. Activos

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

Capítulo III. Activos y Pasivos Contingentes

1. ACTIVOS CONTINGENTES

1.1. Reconocimiento

1. Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o por la no ocurrencia de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2. Los activos contingentes se evaluarán cuando la entidad obtenga nueva información de los hechos económicos asociados o, como mínimo, al final del periodo contable, con el fin de asegurar que su evolución se refleje apropiadamente en los estados financieros. En caso de que la entrada de beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del activo y del ingreso en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio tenga lugar. (...) (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Las incapacidades a ser reintegradas al Municipio de Yumbo deben reconocerse como cuentas por cobrar 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 de efectivo u otro instrumento. En este sentido, el derecho de reembolso de las prestaciones económicas derivadas de incapacidades, se deben reconocer cuando la entidad cumpla con los requisitos señalados en la ley para solicitarle dicho reembolso a las Entidades Promotoras de Salud-EPS o Administradoras de Riesgos Laborales-ARL por los montos establecidos en la legislación laboral.

Así pues, cuando se reciba comunicación de las Entidades Promotoras de Salud- EPS o Administradoras de Riesgos Laborales-ARL aceptando y/o confirmando la incapacidad, el Municipio deberá realizar el respectivo reconocimiento contable, debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS

CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480826-Recuperaciones, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por lo tanto, respondiendo a su solicitud, si las incapacidades ya fueron reconocidas como un ingreso en periodos pasados como expone en su consulta, una vez las Entidades Promotoras de Salud- EPS o Administradoras de Riesgos Laborales-ARL efectúen el pago de las incapacidades, el Municipio de Yumbo procederá a reconocerlo, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20211100023931 DEL 11-04-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Facultad de las entidades de adoptar herramientas o instrumentos complementarios de control interno contable

Doctor
HUMBERTO BOZZI ÁNGEL
Jefe Oficina de Control Interno
Ministerio del Interior
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400024922 el 14 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el marco de la convergencia hacia estándares internacionales de información financiera, la Contaduría General de la Nación - CGN ha expedido una serie de normatividad para reglamentar la aplicación del nuevo marco normativo para las entidades de gobierno, así, entre otras:

** Resolución No. 533 del 8 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"*

** Resolución No. 620 del 26 de noviembre de 2015, "Por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco normativo para entidades e Gobierno"*

** Resolución No. 628 del 02 de diciembre de 2015, "Por la cual se modifican el anexo de la Resolución 533 de 2015 en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el artículo 42 de la Resolución 533 de 2015, y se dictan otras disposiciones."*

** Resolución No. 693 del 13 de diciembre 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 Resolución número 533 de 2015, y la regulación emitida en concordancia con el cronograma de aplicación de dicho Marco Normativo"*

** Instructivo No. 002 del 21 de diciembre de 2016, "Instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2016 - 2017, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable."*

** Resolución No. 484 del 17 de octubre de 2017, “Por la cual se modifican el anexo de la Resolución 533 de 2015 en lo relacionado con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el artículo 42 de la Resolución 533 de 2015, y se dictan otras disposiciones”*

Dentro de los roles de la Oficina de Control Interno, se enmarca la función de verificar que el Ministerio del Interior haya adelantado todos los procesos administrativos necesarios, que le permitieron adoptar la nueva regulación contable pública y dar inicio al primer periodo de implementación, a partir del 1° de enero de 2018.

Así mismo, esta función se ha extendido hasta comprobar la aplicación de la normatividad interna, es así que, con base en el manual de políticas adoptado por nuestra Entidad, la Oficina de Control Interno - OCI constata las modificaciones y aplicación de dichos cambios acorde a la normatividad vigente.

Para lo anterior, la OCI de manera semestral y conforme a lo instado, elabora un informe de “Seguimiento a la Implementación del Nuevo Marco Normativo, relacionado con la Convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – NICSP, con el fin de verificar el cumplimiento de los lineamientos establecidos en la normatividad relacionada con la implementación y convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público – NICSP.

Teniendo en cuenta que la Oficina de Control Interno dentro de su rol de asesoría, evaluación y seguimiento, verifica la aplicación de las normas, métodos y procedimientos adoptados en cada uno de las actividades involucradas en el proceso contable, además, de la elaboración del Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable, de manera atenta solicito su asesoría, en la cual nos indiquen la pertinencia u obligatoriedad de la elaboración del citado informe de seguimiento, más aún, cuando el Ministerio del Interior dio cumplimiento a la implementación de las NICSP, desde el 1° de enero de 2018.”

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, indica:

“INTRODUCCIÓN

(...)

La información revelada en los estados financieros deberá ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas, aleatorias, internas o externas que acrediten sus características fundamentales de relevancia y representación fiel y que confirmen la aplicación estricta del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la entidad.

(...)

1.1. 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.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

(...)

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

5. INSTRUMENTOS DE IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN COMPLEMENTARIOS

Los instrumentos y guías de implementación del control interno contable corresponderán a los que adopte la entidad.

Adicional a la evaluación que se realiza con el propósito de preparar y suministrar el Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable a la Contaduría General de la Nación, los jefes de control interno, o quienes hagan sus veces, deberán evaluar permanentemente su grado de implementación y efectividad. En este sentido, en aras de la independencia con la que estos funcionarios hacen las respectivas evaluaciones, se podrán diseñar y utilizar instrumentos complementarios; no obstante, el formulario de evaluación que se reporta a la Contaduría General de la Nación es el que se indica en el presente manual.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Sea lo primero precisar que, a partir del 1 de enero de 2018 las Entidades de Gobierno debieron aplicar el Marco Normativo anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. Bajo este contexto, las entidades contables públicas sujetas al ámbito de aplicación de la referida resolución no deben adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP, que corresponden a las normas expedidas por un regulador internacional, sino la regulación local emitida por la Contaduría General de la Nación.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el anexo de la Resolución 193 de 2016, el Control Interno Contable es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

En este sentido, con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación de Control Interno Contable establece que las entidades deben observar, como mínimo, algunas actividades, entre ellas, la señalada en el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, en la que se establece que las entidades deben elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las mismas desarrollan las actividades contables, y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

Aunado a lo anterior, el numeral 5. Instrumentos de implementación y evaluación complementarios, del mismo procedimiento, establece que adicional a la evaluación que se realiza para preparar y suministrar el Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable a la CGN, los jefes de control interno, o quienes hagan sus veces, deberán evaluar permanentemente su grado de implementación y efectividad, a través del diseño y utilización de instrumentos complementarios, los cuales corresponderán a los que adopten las entidades, por cual son estas quienes están llamadas a establecerlos y definirlos.

De conformidad con lo anterior, el informe de seguimiento a la implementación del nuevo marco normativo de que trata su consulta es una de las herramientas o instrumentos complementarios creados por el Ministerio, por lo cual corresponde al mismo establecer sus características y obligatoriedad. Asimismo, respecto a la pertinencia de la realización de dicho informe, es preciso señalar que también corresponde al Ministerio evaluarla de cara al cumplimiento de los propósitos y objetivos del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

CONCEPTO No. 20211100025921 DEL 14-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Obligación de reportar información a la CGN de patrimonios autónomos bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Doctor
JOHN ALEXANDER HERNÁNDEZ MUÑOZ
Universidad Libre
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010026842 del 22 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Agradezco me puedan informar si tienen un canal donde se pueda llamar, pues tenemos la siguiente duda:

Cuando una entidad administradora de Patrimonios autónomos de recursos del Gobierno, quien tiene la obligación de transmitir esta información a la Contaduría General de la Nación, 1. La entidad administradora de los recursos públicos 2. La entidad del Gobierno Nacional”.

CONSIDERACIONES

Los numerales 1 y 2 del artículo 2 de 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", señalan:

“ARTICULO 2º. Modificar el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, el cual quedará así

ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

1) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, las cuales integrarán a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados;

2) los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada;(...)"

Por otra parte, el numeral 1.2-Fiducia mercantil de la Resolución 090 de 2020 "Por la cual se modifica el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y el Catálogo General de Cuentas, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno", establece:

"1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar 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.

Si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada" (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Desde el ámbito de la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública se hace referencia a dos tipos de patrimonios autónomos: a) Aquellos que vienen integrados en la información contable pública de la entidad que lo constituyó y b) Los patrimonios autónomos cuya constitución es obligatoria en virtud de una disposición legal y están a cargo de una entidad pública con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada.

Según lo establecido en el numeral 1.2-Fiducia mercantil de la Resolución 090 de 2020, el procedimiento contable para los recursos entregados en administración aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar 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.

Así mismo, señala que si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada.

En ese sentido, de acuerdo con lo establecido en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y la Resolución 090 de 2020, los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controla serán reportados por esta última dentro de su información financiera.

Por otra parte, los patrimonios autónomos constituidos obligatoriamente en virtud de una disposición legal y que estén a cargo de una entidad pública se considerarán entidades contables públicas independientes que aplicarán el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que les sea asignado, de tal forma que reportarán la información individualmente a la CGN. En este caso, la obligación de realizar el reporte recaerá en la sociedad fiduciaria administradora de los recursos o la entidad pública a cargo, según se haya pactado contractualmente.

CONCEPTO No. 20211100031091 DEL 28-05-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable y cuentas para utilizar por una entidad territorial cuando le reintegran recursos transferidos y no ejecutados por las EPS

Doctor
ILDE ALFONSO LISCANO AVILA
Profesional Universitario
Secretaría de Hacienda - Contabilidad
Alcaldía de Neiva
Neiva, Huila

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010025712 el 19 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Se requiere la orientación sobre cómo debe contabilizar el municipio de Neiva, las siguientes operaciones:

La liquidación mensual por afiliados del ADRES contempla un concepto denominado UPC RESTITUIDA, que corresponde a los recursos transferidos (Sic) pero no ejecutados por las EPS e IPS, los cuales son restituidos a la ADRES, como parte de los aportes del presupuesto general de la Nación y/o ADRES.

De acuerdo con las directrices del ADRES la transferencia total de recursos procedentes de ADRES - URA, está compuesta por: 1. Transferencia Neta Aportes del Presupuesto General de la Nación y/o ADRES, 2. UPC Restituida, 3. Recursos IVC para la Supersalud. La suma de estos tres componentes equivale a la transferencia total de recursos por parte de ADRES-URA (subcuenta 442104) y generan reciprocidad con ADRES-URA, y el Municipio de Neiva, la contabiliza en un momento inicial debitando la cuenta 13370102 y acreditando la cuenta 44210401, y luego debitando la cuenta 19080603 y acreditando la cuenta 133701020.

Sin embargo, el valor acumulado mes a mes en la cuenta 19080603 no es reportado por el ADRES como operación recíproca, por lo cual se solicita orientación sobre las cuentas contables que se deben afectar por la UPC RESTITUIDA”.

CONSIDERACIONES

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 modificado por la Resolución 177 de 2020, señala:

“2. RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES O FONDOS DE SALUD DESCENTRALIZADOS Y DESTINACIÓN DE DICHOS RECURSOS

(...)

2.1. Recursos de las entidades territoriales o fondos de salud descentralizados

(...)

2.1.4. Transferencias recibidas de la ADRES

Cuando la ADRES transfiera recursos a la entidad territorial o al fondo de salud descentralizado para el financiamiento del régimen subsidiado debitará 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 y acreditará la subcuenta 240313-Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 133701-Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará 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.

Adicionalmente, en la medida que estos recursos se encuentran administrados por la ADRES, esta debitará la subcuenta 240313-Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 290490-Otros recursos de las entidades territoriales para aseguramiento 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 133701-Sistema General de Seguridad Social en Salud de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

(...)

2.3. Reintegros

Cuando la EPS-S o la IPS deba reintegrar recursos a la entidad territorial o al fondo de salud descentralizado, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5502-SALUD, si el gasto fue registrado en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto fue reconocido en periodos contables anteriores.

(...)

Con el reintegro de los recursos, la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los recauda en sus cuentas bancarias, la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, si los recauda la ADRES, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, si se realizan descuentos por obligaciones de la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado con la EPS-S o la IPS, y acreditará la subcuenta 138490- Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Por otra parte, cuando los recursos los recaude la ADRES, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2904-RECURSOS DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA ASEGURAMIENTO EN SALUD.

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 contable, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso fue reconocido en periodos contables 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 contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto fue reconocido en periodos contables anteriores.

(...)

5. OPERACIONES RECÍPROCAS

Las siguientes operaciones se reportarán como recíprocas:

(...)

El derecho de la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado con la obligación de la ADRES, por los recursos del régimen subsidiado entregados y recibidos en administración.

El derecho y el ingreso de la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado con la obligación y el gasto de la ADRES, por los recursos transferidos para financiar el régimen subsidiado.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, el reconocimiento de los recursos transferidos por la ADRES al municipio se debe realizar de conformidad con lo definido en el numeral 2.1.4. Transferencias recibidas de la ADRES, mientras que el reconocimiento del reintegro al municipio de los recursos transferidos que no se

ejecutaron por parte de las EPS o IPS es el indicado en el numeral 2.3. Reintegros, ambos numerales del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado por la Resolución 135 de 2018 y modificado por la Resolución 177 de 2020.

Con base en lo anterior, cuando la EPS-S o la IPS deba reintegrar recursos a la entidad territorial esta última debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5502-SALUD, si el gasto fue registrado en el mismo periodo contable, o la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS si el gasto fue reconocido en periodos contables anteriores.

Al reintegrarse los recursos, la entidad territorial debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los recauda en sus cuentas bancarias, la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, si los recauda la ADRES, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, si se realizan descuentos por obligaciones de la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado con la EPS-S o la IPS, y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Si el beneficiario del reintegro es la ADRES, la entidad territorial 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 contable, o la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si el ingreso fue reconocido en periodos contables anteriores, y acreditará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Adicionalmente, el procedimiento contable antes mencionado indica que se reportarán como operaciones recíprocas tanto el derecho de la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado con la obligación de la ADRES, por los recursos del régimen subsidiado entregados y recibidos en administración; como el derecho y el ingreso de la entidad territorial o el fondo de salud descentralizado con la obligación y el gasto de la ADRES, por los recursos transferidos para financiar el régimen subsidiado.

CONCEPTO No. 20211100033311 DEL 02-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de la fusión de instituciones educativas con el Departamento.

Doctor
EDGAR TORO PALACIO
Profesional Universitario – Grupo Fondos de Servicios Educativos
Gobernación de Caldas
Manizales, Caldas

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010026912, el 22 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el mes de Enero del año 2021 se realizó la fusión de 3 Instituciones Educativas en el Departamento de Caldas, desde el punto de vista contable se realizaron los movimientos correspondientes, en el momento de validar la información en el Chip Nación la cuenta 3105 Capital Fiscal genera un mensaje de error, por lo tanto necesitamos saber que cuenta desde el punto de vista del patrimonio debemos utilizar para realizar la contrapartida al traslado de los movimientos contables de las Instituciones Educativas fusionadas.”

CONSIDERACIONES

La norma de Combinación y traslado de operaciones, de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“3. La combinación y el traslado de operaciones pueden surgir de formas jurídicas, tales como:

- a) la fusión por creación, en la cual la nueva entidad es la entidad resultante y las entidades fusionadas son las entidades de origen;
- b) la fusión por absorción, en la cual la entidad absorbente es la entidad resultante y la entidad o entidades absorbidas son las entidades de origen;
- c) la escisión de una entidad, en la cual la entidad escindida es la entidad de origen y la entidad o entidades que reciben las funciones de la entidad escindida son las entidades resultantes; o

d) la reasignación de funciones, en la cual la entidad que traslada las funciones con sus activos o pasivos relacionados es la entidad de origen y la entidad o entidades que las recibe son las entidades resultantes. (...)

5.1.1.2. Reconocimiento y medición de activos y pasivos

12. A la fecha de la combinación, la entidad resultante reconocerá los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos, trasladados por la entidad de origen, manteniendo la misma clasificación o designación que estos tenían en dicha entidad. El reconocimiento de los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos afectará el capital de la entidad resultante. No obstante, cuando en el proyecto de traslado de la entidad de origen o las condiciones pactadas por los asociados, si es el caso, estipulen la afectación de la prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social, de los resultados de ejercicios anteriores o de las reservas de la entidad resultante, esta afectará dichas partidas.

13. La entidad resultante medirá los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos por el valor en libros que estos tenían en la entidad de origen, el cual será susceptible de ajuste a las políticas contables de la entidad resultante conforme a lo establecido en el párrafo 15 de esta Norma. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 1. Combinación de operaciones del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la combinación y el traslado de operaciones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, indica:

“1.1. Incorporación de activos y pasivos

A la fecha de la combinación, la entidad resultante registrará a) los activos identificables recibidos y b) los activos adicionales a los que tenía reconocidos la entidad de origen si obtuviera nueva información sobre los hechos y circunstancias que existían en la fecha de la combinación y que, si se hubieran conocido, habría implicado su reconocimiento a esa fecha. Para ello, debitará la subcuenta que identifique el activo y acreditará a) la subcuenta que identifique el capital de la entidad o b) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de la cuenta 3113-PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES, CUOTAS O PARTES DE INTERÉS SOCIAL o de la cuenta 3114-RESERVAS cuando en el proyecto de traslado de la entidad de origen o las condiciones pactadas por los asociados así lo estipulen. Los activos se medirán conforme a lo establecido en la Norma de combinación y traslado de operaciones.

A la fecha de la combinación, la entidad resultante registrará a) los pasivos asumidos y b) los pasivos adicionales a los que tenía reconocidos la entidad de origen si obtuviera nueva información sobre los hechos y circunstancias que existían en la fecha de la combinación y que, si se hubieran conocido, habría implicado su reconocimiento a esa fecha. Para ello, debitará a) la subcuenta que identifique el capital de la entidad o b) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de la cuenta 3113-PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES, CUOTAS O PARTES DE INTERÉS SOCIAL o de la cuenta 3114-RESERVAS cuando en el proyecto de traslado de la entidad de origen o las condiciones pactadas por los asociados así lo estipulen, y acreditará la subcuenta que identifique el pasivo. Los pasivos se medirán conforme a lo establecido en la Norma de combinación y traslado de operaciones.

1.2. Eliminación de transacciones entre las operaciones combinadas

Una vez registrados los activos identificables recibidos y los pasivos asumidos, la entidad resultante eliminará, a la fecha de la combinación, los derechos y obligaciones que sean recíprocos, producto de transacciones pasadas entre la entidad resultante y la entidad de origen, y que estén asociados a las operaciones combinadas.

La eliminación de los derechos se registrará debitando a) la subcuenta que identifique el capital de la entidad o b) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de la cuenta 3113-PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES, CUOTAS O PARTES DE INTERÉS SOCIAL o de la cuenta 3114-RESERVAS cuando en el proyecto de traslado de la entidad de origen o las condiciones pactadas por los asociados así lo estipulen, y acreditando la subcuenta que identifique el derecho. Por su parte, la eliminación de las obligaciones se registrará debitando la subcuenta que identifique la obligación y acreditando a) la subcuenta que identifique el capital de la entidad o b) la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de la cuenta 3113-PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES, CUOTAS O PARTES DE INTERÉS SOCIAL o de la cuenta 3114-RESERVAS cuando en el proyecto de traslado de la entidad de origen o las condiciones pactadas por los asociados así lo estipulen. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, así: “Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de nuevas aportaciones, de la combinación o traslado de operaciones, o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad.”.

En el referido CGC, se establece que dicha cuenta se debita por el valor del capital que se disminuya producto de la baja en cuentas de activos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de obligaciones por la combinación de operaciones. Además, indica que la cuenta se acredita, entre otros, por el valor del capital que se aumente producto de la baja en cuentas de pasivos por el traslado de operaciones o del reconocimiento de activos por la combinación de operaciones.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, cuando una entidad de gobierno recibe de parte de otra entidad, los activos y pasivos relacionados con operaciones independientes para proveer un bien o servicio, deberá incorporar estos elementos dentro de sus estados financieros en la fecha de la combinación, de acuerdo con lo establecido en la norma de Combinación y traslado de operaciones, aplicando de manera puntual el numeral 1. Combinación de operaciones del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con la combinación y el traslado de operaciones.

Para ello, la entidad deberá incorporar los activos recibidos debitando la subcuenta y cuenta que identifique el activo y acreditando la subcuenta 310506-Capital Fiscal, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Los pasivos que sean asumidos se reconocerán debitando la subcuenta 310506-Capital Fiscal, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente al tipo de pasivo.

No obstante, cuando el proyecto de traslado de la entidad que entrega la operación o las condiciones pactadas entre las partes así lo estipulen, la entidad podrá afectar por los activos recibidos y pasivos asumidos las

subcuentas correspondientes de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, 3113-PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES, CUOTAS O PARTES DE INTERÉS SOCIAL o 3114-RESERVAS.

Cuando existan derechos y obligaciones recíprocos por transacciones pasadas entre las entidades por las operaciones combinadas, estos deberán ser eliminados en la fecha de la combinación de acuerdo con lo indicado en el numeral 1.2. del Procedimiento mencionado.

Ahora bien, en relación con la validación en el sistema CHIP Nación frente al saldo de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, se remite copia del presente concepto al área encargada para los fines correspondientes.

CONCEPTO No. 20211100039941 DEL 08-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos y bienes objeto del convenio interadministrativo de cooperación No. 1113 de 2016, celebrado entre el Instituto Nacional de Vías (INVIAS), la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI), la Unidad Administrativa Especial Aeronáutica Civil (Aerocivil), el Departamento de Santander, el Municipio de Bucaramanga y el Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander (IDESAN)
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas de orden acreedoras – Acreedoras de control Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos y bienes objeto del convenio interadministrativo de cooperación No. 1113 de 2016, celebrado entre el Instituto Nacional de Vías (INVIAS), la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI), la Unidad Administrativa Especial Aeronáutica Civil (Aerocivil), el Departamento de Santander, el Municipio de Bucaramanga y el Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander (IDESAN)

Doctora
ISVELIA GARCÍA RAMÍREZ
Contratista
Instituto para el Desarrollo Municipal de Santander - IDESAN
Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400029192, el 29 de abril de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Dado que en la vigencia 2016, IDESAN celebró un convenio Interadministrativo de cooperación entre: El Instituto Nacional de Vías-INVIAS, La Agencia Internacional (Sic) de Infraestructura-ANI, La Unidad Administrativa Aeronáutica civil (AEROCIVIL), El Departamento de Santander, El municipio de Bucaramanga e IDESAN; el cual tiene por objeto: “Aunar esfuerzos técnicos, jurídicos y financieros entre las partes para adelantar las actividades necesarias relacionadas con los estudios, diseños y la ejecución de las obras requeridas de construcción rehabilitación mejoramiento y mantenimiento, el recaudo de peajes así como la

operación total de los siguientes tramos viales que fueron objeto del contrato de concesión No. 002 de 2006, incluyendo las nuevas obras que se identifiquen como prioritarias. El convenio en el año 2016 no tuvo ejecución, en los años 2017, 2018, 2019, 2020 han tenido ejecución; de los cuales ha presentado superávit los años 2017, 2018, 2019 y el año 2020 presentó déficit. La inquietud es ¿qué registro contable debo hacer con los superávits a cierre de vigencia, si en la cuenta de Bancos o Fiducia quedan recursos sin ejecutar?”

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones relacionadas con el convenio interadministrativo de cooperación No. 1113 de 2016

El Convenio interadministrativo de cooperación No. 1113 de 2016, celebrado entre el Instituto Nacional de Vías (INVIAS), la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI), la Unidad Administrativa Especial Aeronáutica Civil (Aerocivil), El Departamento de Santander, el Municipio de Bucaramanga y el Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander (IDESAN), establece:

“CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO. Aunar esfuerzos técnicos, jurídicos y financieros entre el INVIAS, LA ANI, LA AEROCIVIL, EL DEPARTAMENTO DE SANTANDER, EL MUNICIPIO DE BUCARAMANGA Y EL INSTITUTO FINANCIERO PARA EL DESARROLLO DE SANTANDER – IDESAN, para adelantar las actividades necesarias relacionadas con los estudios, diseños y la ejecución de las obras requeridas de construcción, rehabilitación, mejoramiento y mantenimiento, el recaudo de peajes, así como la operación total de los siguientes tramos viales, que fueron objeto del contrato de Concesión No. 002 de 2006, incluyendo las nuevas obras que se identifiquen como prioritarias por el Comité Directivo: (...)

CLÁUSULA SEGUNDA: OBLIGACIONES DE LAS PARTES. Las partes del presente convenio tendrán las siguientes obligaciones: (...)

2.2. OBLIGACIONES DEL DEPARTAMENTO DE SANTANDER

1. Asumir todas las gestiones que se deriven de su condición de entidad líder del convenio. (...)
5. Recibir de las entidades correspondientes la infraestructura vial necesaria para el desarrollo del presente convenio y devolverla a sus titulares al término del mismo.
6. Adelantar la entrega temporal a IDESAN de la infraestructura vial, que sea necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por parte de IDESAN.
7. Ejecutar la gestión predial, social y ambiental que se requiera en desarrollo del presente convenio una vez agotado el monto del plan de aporte del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales asociado a dicho contrato por parte de la ANI. La Gestión predial, social y ambiental adicional será con cargo a los ingresos por concepto de los peajes. (...)

2.3 OBLIGACIONES DE IDESAN:

1. Actualizar, corregir, ajustar y/o elaborar, según corresponda, los estudios y diseños de las obras que fueren necesarias para el cabal cumplimiento del objeto a que se refiere la Cláusula Primera del presente convenio, sin perjuicio de las obligaciones, competencias y atribuciones propias de cada una de las partes intervinientes.

2. Constituir por su cuenta y con cargo a su presupuesto, un encargo fiduciario de conformidad con las disposiciones legales vigentes, el cual tendrá por objeto la administración exclusiva de los recursos generados por los peajes instalados dentro de los tramos viales materia del presente convenio.
3. Conformar una unidad de apoyo técnico, jurídico y financiero externo, dependiente de la gerencia de IDESAN, cuyos costos serán asumidos con cargo a los recursos del encargo fiduciario, previa aprobación por parte del comité Directivo.
4. Asumir la administración y las intervenciones que se deriven del objeto del Convenio sobre la infraestructura vial, con cargo a los recursos que ingresen durante la vigencia del mismo al encargo fiduciario a que antes se hace referencia.
5. Adelantar por su cuenta y riesgo la operación total de la infraestructura vial, garantizando de manera continua e ininterrumpida la transitabilidad por los corredores viales afectos al desarrollo del convenio.
6. Elaborar un plan de trabajo que contemple los estudios y obras a desarrollar, junto con el cronograma de actividades el cual será presentando al Comité Directivo del Convenio para su visto bueno.
7. Adelantar bajo el régimen contemplado en la ley 80 de 1993 y demás normas reglamentarias, la contratación de las obras y la interventoría de las mismas, de conformidad con los documentos y requisitos técnicos, jurídicos y financieros utilizados por EL INVIAS en sus procesos de contratación, incluyendo los modelos de pliego de condiciones utilizados para tal efecto, así mismo remitir al INVIAS para visto bueno, los pliegos de condiciones con todos sus anexos, antes de la respectiva publicación para la contratación de las obras.
8. Gestionar los trámites pertinentes para asumir la administración y las intervenciones sobre los corredores viales que sean necesarios para la ejecución de las obras.
9. Suscribir los acuerdos de transparencia que sean requeridos para adelantar los procesos de contratación que se vayan a llevar a cabo.
10. Recibir temporalmente del DEPARTAMENTO y durante la vigencia del presente convenio, para su administración e intervención, la infraestructura vial necesaria para la ejecución de las obras en el marco del mismo convenio, previo a la apertura de los procesos de selección de contratistas para la elaboración de los estudios, diseños y ejecución de las obras. (...)

2.4 OBLIGACIONES DE LA ANI:

1. Ejecutar la gestión que se inició en desarrollo del Contrato de Concesión No. 002 de 2006, hasta agotar el monto del plan de aportes del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales, asociado a dicho contrato.
2. Coordinar con las Entidades de orden Nacional, Departamental y Municipal, la entrega al DEPARTAMENTO de la infraestructura vial que estuvo afectada al Contrato de Concesión No. 002 de 2006, y entregarla para la administración y el desarrollo del proyecto. (...)

2.5 OBLIGACIONES DEL INVIAS:

1. Apoyar al DEPARTAMENTO y/o a IDESAN en los trámites de contratación de las obras, interventorías y demás procesos que se requieran adelantar para el desarrollo del objeto del presente convenio, a través del suministro de los documentos y requisitos técnicos, jurídicos y financieros utilizados en sus procesos de contratación, incluyendo sus modelos de pliego de condiciones.
2. Otorgar visto bueno a los pliegos de condiciones con todos sus anexos, antes de la respectiva publicación por parte de IDESAN, para la contratación de las obras y su interventoría.

3. Adelantar la entrega temporal al DEPARTAMENTO con destino a IDESAN, de la infraestructura vial a su cargo, que sea necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por parte de IDESAN, una vez sea constituido el Encargo Fiduciario establecido en la cláusula cuarta del presente convenio.

4. Mantener y recibir las vías de carácter nacional, objeto del presente convenio, hasta tanto sea constituido el Encargo Fiduciario establecido en la cláusula cuarta del presente convenio.

5. Dar oportuno cumplimiento a la obligación establecida en la cláusula cuarta del presente convenio. (...)

2.6 OBLIGACIONES DE LA AEROCIVIL

1. Adelantar la entrega temporal al DEPARTAMENTO con destino a IDESAN, de la infraestructura vial a su cargo, que sea necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por parte de IDESAN. (...)

2.7 OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO DE BUCARAMANGA

1. Adelantar la entrega temporal al DEPARTAMENTO con destino a IDESAN de la infraestructura vial a su cargo, que sea necesaria para la ejecución del convenio, con destino a su administración e intervención por parte de IDESAN. (...)

CLÁUSULA CUARTA: DISPOSICIÓN DE LOS RECURSOS DE PEAJE QUE SE PERCIBAN EN LAS ESTACIONES DE RIONEGRO Y LEBRIJA. Los recursos que genere el recaudo de las estaciones de peaje RIONEGRO y LEBRIJA, localizados en la infraestructura vial que actualmente se encuentra a cargo del INVÍAS, serán consignados directamente en el encargo fiduciario destinado al desarrollo del objeto del presente convenio, previa deducción de los descuentos de ley y los compromisos contractuales del Contrato No. 1059 de 2016 asumidas por el INVÍAS por concepto de administración de los peajes a que antes se hizo referencia. Una vez terminado el plazo mencionado contrato, la administración y recaudo del peaje será responsabilidad del DEPARTAMENTO a través de IDESAN. (...)

PARÁGRAFO TERCERO: Los recursos que se consignan en el encargo fiduciario de que trata el presente convenio, solo podrán ser utilizados de manera exclusiva en la ejecución de las actividades objeto de este convenio, previa aprobación del Comité Fiduciario, el cual estará conformado por el representante de la ANI, un representante del INVÍAS, un representante de la GOBERNACIÓN DE SANTANDER y uno del MUNICIPIO DE BUCARAMANGA, cumpliendo los lineamientos establecidos por el Comité Directivo.

CLÁUSULA QUINTA: COMITÉ DIRECTIVO. Los Representantes Legales del INVÍAS, la ANI, el MUNICIPIO DE BUCARAMANGA y el DEPARTAMENTO DE SANTANDER designarán un delegado que formará parte del Comité Directivo, quienes actuarán en las reuniones a las que sean convocados, con voz y voto.

PARÁGRAFO PRIMERO: Las reuniones del Comité Directivo se realizarán una vez cada dos (2) meses durante los primeros cuatro (4) años o cuando sean citados de manera extraordinaria durante el plazo de ejecución del convenio. Las citaciones a las reuniones del Comité Directivo, serán realizadas por IDESAN, quien ejercerá la Secretaría del Convenio y actuará en las reuniones, sin derecho a voto. El temario por desarrollar en cada una de las reuniones del Comité de Directivo, será propuesto por IDESAN y consolidado con la información

que aporten las demás Entidades participantes en el convenio, pudiendo ser tratados en ellas cualquier tipo de asuntos que se requieran y que se relacionen con su ejecución.

PARÁGRAFO SEGUNDO: El Comité Directivo aprobará el plan de inversiones y las actividades que este implique.

CLÁUSULA SEXTA: COMITÉ FIDUCIARIO. La ANI, el INVIAS, el DEPARTAMENTO Y EL MUNICIPIO DE BUCARAMANGA, a través de sus delegados, conformarán el Comité Fiduciario que estará encargado de aprobar los desembolsos y manejos de recursos que se requieran para el desarrollo del objeto del convenio y exigir la sociedad fiduciaria, la rendición mensual de cuentas frente a la administración de los recursos." (Subrayado fuera de texto)

2. Consideraciones relacionadas con el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 168 de 2020, define los activos como: "(...) recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

Además, establece que "El control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, sobre la corrección de errores, en la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial por la Resolución 426 de 2019, se establece:

"5.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos

estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.”

3. Consideraciones relacionadas con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, define los activos como: “(...) recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.”

Asimismo, establece que “El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.” (Subrayado fuera de texto)

Sobre los recursos entregados en administración a otras entidades, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020, menciona:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.

1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública

El encargo fiduciario se caracteriza porque existe la entrega de recursos por parte de la entidad, sin que se transfiera la propiedad de los mismos. La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria. El tratamiento contable de los encargos fiduciarios dependerá de la finalidad con la que se realicen, es decir, fiducia de inversión, fiducia de administración y pagos, o fiducia de garantía. (...)

1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad para que los administre a través de un encargo fiduciario, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR.

La entidad que actuará como fideicomitente debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la información reportada por la entidad que actúa como fideicomitente sobre la constitución del encargo fiduciario, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

La entidad que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Si los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, la entidad que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. Por su parte, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta de la cuenta que identifique el derecho recaudado. (...)

3. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A OTRAS ENTIDADES

La entidad que controla los recursos registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos, con base en la información que suministre la entidad que los administra. Cuando los recursos sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad. (...)

3.2. Administración y venta de bienes

Cuando se entreguen bienes en administración, estos continuarán registrados en la entidad que los controla en la cuenta que identifique su naturaleza y se seguirán las normas que les sean aplicables.

Por su parte, la entidad que administra debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCERO.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Del clausulado del convenio interadministrativo de cooperación No. 1113 de 2016, celebrado entre el Instituto Nacional de Vías (INVIAS), la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI), la Unidad Administrativa Especial Aeronáutica Civil (Aerocivil), el Departamento de Santander, el Municipio de Bucaramanga y el Instituto Financiero para el Desarrollo de Santander (IDESAN), se rescata que IDESAN está actuando como mera administradora de las actividades que surgen de la ejecución de este, y no cuenta con voz ni voto en la toma de decisiones de las operaciones del convenio.

La aprobación de los desembolsos y el manejo de los recursos que se requiera para el desarrollo del objeto del convenio y exigibilidad a la sociedad fiduciaria por la rendición mensual de cuentas frente a la administración de los recursos está a cargo del Comité Fiduciario, conformado por representantes de la ANI, el INVIAS, el Departamento de Santander y el Municipio de Bucaramanga.

Así las cosas, y de acuerdo con el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020, los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados a la ejecución del convenio deberán ser reconocidos por la entidad que mantenga el control. Lo mismo sucede con el encargo fiduciario, dado que este se caracteriza por la entrega de recursos sin que se transfiera la propiedad de estos, la entidad que controla dichos recursos será quien registre los activos, pasivos, ingresos o gastos asociados a dicho negocio, con base en la información que suministre la sociedad fiduciaria.

IDESAN como empresa administradora, al no ostentar el control de los bienes y recursos objeto del convenio de conformidad a la definición de control contenida en el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, no incorporará dentro de su información financiera los hechos económicos que surjan de la ejecución del convenio.

En consecuencia, corresponde a las entidades involucradas evaluar cuál o cuáles de ellas ostenta el control de la infraestructura vial y de los recursos administrados a través del encargo fiduciario, pues serán estas quienes incorporen los bienes en su información financiera. Al evaluar si existe o no control sobre un bien las entidades

deberán tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también el acceso al mismo, la capacidad para disponer del bien o restringir su uso, la forma de garantizar que el bien se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos por el uso del bien. Además de considerar que, en algunos casos, el control del activo puede darse si la entidad asume los riesgos y beneficios asociados, aun cuando no se cuente con la titularidad jurídica del mismo.

Por lo tanto, IDESAN llevará el control de los recursos y bienes administrados a través de cuentas de orden, mediante un débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en las subcuentas 930803-Recursos entregados en administración – Encargos fiduciarios y 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Dado lo anterior, IDESAN deberá corregir el error, aplicando los lineamientos establecidos en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en lo referente a corrección de errores.

Tratándose de errores del periodo corriente, deberá corregir antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, reversando las partidas de activos, pasivos, patrimonio, ingreso o gasto afectadas. Si corresponde a errores de periodos contables anteriores, su corrección se hará en el periodo en el que se descubra el error independientemente de si es o no material, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este, contra un débito o crédito, según sea el caso, en la subcuenta que corresponda a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por los errores de periodos contables anteriores.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en aquella norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20211100043871 DEL 15-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Elementos para efectuar la clasificación de los arrendamientos como financieros u operativos.

Señora
YARLENY ANGÉLICA MORA CRUZ
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100030962, el 05 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Al clasificar los contratos de arrendamiento en financiero y operativo, teniendo en cuenta las situaciones descritas en el marco normativo para entidades de gobierno, la contabilización para el arrendatario para aquellos contratos clasificados como financieros serán reconocidos un préstamo por pagar y el activo tomado en arriendo como propiedades, planta y equipo; sin embargo, bajo la política de la entidad, aquellos bienes con vida útil inferior a un año no se reconocerán en el activo. Primera pregunta: ¿debo tener en cuenta año tras año los contratos suscritos sobre la misma propiedad para establecer la vida útil del bien inmueble para establecer la clasificación del contrato de arrendamiento en operativo o en financiero, a pesar que entre cada contrato puede existir un lapso de tiempo de 15 días a dos meses?. Segunda pregunta: ¿si al clasificar un contrato de arrendamiento se establece como financiero y por el lapso de tiempo de vida útil (plazo del arrendamiento) igual o inferior a un año no reconozco el activo en propiedades, planta y equipo, debo igualmente reconocer el préstamo por pagar?”

CONSIDERACIONES

El numeral 5. Principios de Contabilidad Pública del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 y sus modificaciones, define el principio de Esencia sobre forma en los siguientes términos: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”.

Por otra parte, la Norma de arrendamientos, contemplada en 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:

“16. ARRENDAMIENTOS

16. Un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un activo durante un plazo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos.

(...)

16.1. Clasificación

4. Los arrendamientos se clasificarán en operativos o financieros de acuerdo con la transferencia, que haga el arrendador al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. Cuando el arrendador y el arrendatario sean entidades públicas, estos clasificarán el arrendamiento de igual manera, esto es, como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo, según corresponda.

5. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando se den, entre otras, alguna o varias de las siguientes situaciones:

- a) el arrendador transfiere la propiedad del activo al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento;
- b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor de mercado, en el momento en que la opción es ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevé con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
- c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación (la vida económica corresponde al periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios, o a la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener de este, por parte de uno o más usuarios);
- d) el valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente a casi la totalidad del valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;
- e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;
- f) el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;
- g) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor de mercado del valor residual recaen sobre el arrendatario; y
- h) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

6. Las anteriores situaciones son indicios de que un arrendamiento puede clasificarse como financiero. Sin embargo, la administración de la entidad analizará las particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

(...)

16.2. Arrendamientos financieros

16.2.2. Contabilización para el arrendatario

16.2.2.1. Reconocimiento

23. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, en la fecha en la cual el arrendatario tenga el derecho de utilizar el activo arrendado, el arrendatario reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda. El préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento se medirán de acuerdo con lo definido en esta Norma.

(...)

16.3. Arrendamientos operativos

16.3.2. Contabilización para el arrendatario

16.3.2.1. Reconocimiento y medición

41. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendatario no reconocerá el activo arrendado en sus estados financieros.

42. Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se pague por servicios tales como seguros o mantenimientos) se reconocerán como cuenta por pagar y gasto de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, incluso si los pagos no se realizan de tal forma. Esto, a menos que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento.” (Subrayado fuera del texto)

La Norma de propiedades, planta y equipo, contemplada en 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, indica:

“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 o para propósitos administrativos; b) los

bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, un arrendamiento es un acuerdo mediante el cual el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un activo durante un plazo determinado a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos.

Estos acuerdos se clasifican como arrendamientos operativos o financieros, dependiendo de la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo que haga el arrendador al arrendatario. Por lo tanto, un arrendamiento es financiero cuando el arrendador transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, con independencia de que su propiedad legal no sea trasladada. Por el contrario, un arrendamiento será operativo cuando el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

Igualmente, dado que la clasificación de un arrendamiento también depende de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato, la entidad deberá revisar de manera integral el contrato de arrendamiento para establecer si se cumple alguna o varias de las situaciones descritas en el párrafo 5 del numeral 16.1. Clasificación de la Norma de arrendamientos, transcritas en las consideraciones del presente concepto, para clasificarlo como arrendamiento financiero, además de revisar las demás particularidades del instrumento jurídico que coadyuven a determinar si existe transferencia sustancial de los riesgos y ventajas sobre el activo.

Ahora bien, previo a dar respuesta a sus inquietudes, es necesario precisar que a diferencia de la vida útil, 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, mientras que la vida útil corresponde al periodo durante el cual espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este, la cual en muchos casos puede no coincidir con la vida económica del bien.

Así pues, con respecto a su primera inquietud, si la entidad ha suscrito un contrato de arrendamiento en calidad de arrendataria por un término inferior o igual a doce meses con opción de renovación, deberá determinar si la entidad arrendataria ejercerá con razonable certeza la prórroga del contrato, hasta cubrir la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación, para considerar esta situación como un indicio para clasificar el contrato como arrendamiento financiero, con independencia de que existan lapsos entre cada prórroga, siempre que sean poco significativos.

Al evaluar si la entidad arrendataria ejercerá con razonable certeza la renovación del contrato de arrendamiento, deberá tener en cuenta, entre otros aspectos, los siguientes: si se pactaron pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado que se considere un incentivo para ejercer con razonable certeza la renovación, si la entidad arrendataria espera utilizará el activo por un tiempo que supera

el plazo establecido inicialmente en el contrato o si existe evidencia razonable de que el arrendador no va a rechazar la petición del arrendatario de renovar el arrendamiento.

En todo caso, la administración de la entidad arrendataria deberá analizar también las demás particularidades del contrato para determinar si en realidad, se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

Por lo anterior, si del análisis efectuado sobre los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo se determina que el contrato se debe clasificar como arrendamiento financiero, la entidad arrendataria reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento, el cual se tratará como propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles, según corresponda.

Ahora bien, si el plazo de arrendamiento, incluidas las prórrogas que la entidad ejercerá con razonable certeza, no cubre la mayor parte de la vida económica del activo, se constituirá como un indicio para que el contrato se deba clasificar como arrendamiento operativo, el cual deberá ser evaluado conjuntamente con las demás particularidades del contrato para determinar si en realidad, no se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

Por lo tanto, de establecerse que se trata de un arrendamiento operativo, el activo no será objeto de reconocimiento en los estados financieros de la entidad arrendataria, pues únicamente reconocerá las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos como cuenta por pagar y gasto de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, incluso si los pagos no se realizan de tal forma.

Por otra parte, para responder a su segunda inquietud y atendiendo lo antes señalado, en el supuesto de que la vida económica de un activo, más no la vida útil, sea inferior o igual a doce meses y se configure una transferencia, al arrendatario, de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de este, la entidad lo clasificará como un arrendamiento operativo, aun cuando se cumplan las condiciones para clasificarse como arrendamiento financiero, toda vez que la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno no permite reconocer activos que no se prevén usar durante más de doce meses.

CONCEPTO No. 20211100045091 DEL 18-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reporte de la información financiera del FONDES a la CGN Reporte de operaciones recíprocas entre el FONDES y la Financiera de Desarrollo Nacional

Doctor

DEGLY ALBERTO PAVA PIÑEROS

Representante legal suplente

Financiera de Desarrollo Nacional S.A - FDN

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010031162 el 5 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“(...) teniendo en cuenta que el Fondo Nacional para el Desarrollo de la Infraestructura FONDES fue constituido como patrimonio autónomo del cual la FDN como administrador del mismo hace entrega mensual de estados financieros al Ministerio de Hacienda y Crédito Público - MHCP, amablemente consultamos, conforme a lo establecido en la Resolución 156 de 2018:

1. ¿Qué entidad debe reportar la información del FONDES a la Contaduría General de la Nación?:

- *El Ministerio de Hacienda y Crédito Público como Fideicomitente y único beneficiario del Patrimonio Autónomo FONDES, y en tal sentido propietario de los derechos fiduciarios sobre el mismo;*
- *La FDN en calidad de vocera y administradora del Patrimonio Autónomo Fondo Nacional para el Desarrollo de la Infraestructura FONDES. En caso de ser así, agradecemos nos indiquen como se debe gestionar el código para la transmisión de información del FONDES.*

2. Actualmente el Patrimonio Autónomo FONDES es titular de bonos emitidos por la FDN, los cuales fueron transferidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público como bienes fideicomitados a dicho Patrimonio Autónomo FONDES. De forma previa a la transferencia, la FDN venía reportando a la Contaduría, la inversión en estos bonos por parte del MHCP, como una operación recíproca.

Teniendo en cuenta que a la fecha los bonos antes citados se encuentran en un patrimonio autónomo, separado del patrimonio del MHCP1, ¿se considera que sigue existiendo una operación recíproca objeto de reporte a la Contaduría? De considerarse que, si existe una operación recíproca por parte de la FDN, ¿con quién se reportaría dicha operación, teniendo en cuenta que la inversión en dichos bonos se encuentra en un patrimonio autónomo totalmente separado del MHCP?”

CONSIDERACIONES

El artículo 144 de la Ley 1753 de 2015, modificado por el artículo 56 de la Ley 1955, estableció:

“El Fondo Nacional para el Desarrollo de la Infraestructura (FONDES) será administrado por la Financiera de Desarrollo Nacional y/o la entidad que defina el Gobierno nacional, de conformidad con la reglamentación expedida para el efecto y en los términos del contrato que se suscriba.

El objeto del FONDES será la inversión y financiamiento de proyectos de infraestructura, así como la inversión en el capital social de empresas de servicios públicos mixtas u oficiales y su patrimonio estará constituido, entre otras, por las siguientes fuentes:

(...)

El Gobierno nacional reglamentará la administración y funcionamiento del FONDES, así como los demás asuntos necesarios para su financiamiento y el cabal cumplimiento de su objeto, sin perjuicio del cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 124 del Estatuto Orgánico del Presupuesto.” (Subrayados fuera del texto).

En ese sentido, los artículos 2.19.7 y 2.19.8 del Decreto 857 de 2016 por el cual se adiciona lo relacionado con el FONDES al Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público señalan:

“Artículo 2.19.7. Administrador del FONDES. La FDN será la entidad encargada de ejercer la administración y representación del FONDES, incluyendo las decisiones particulares de inversión de sus recursos que no le correspondan al Consejo de Administración, conforme a las condiciones y características generales fijadas en el Reglamento del FONDES. En consecuencia, la FDN actuará como vocero y administrador del FONDES, de conformidad con lo previsto en esta Parte, El Contrato y las demás normas aplicables.

La FDN llevará además la personería del patrimonio autónomo en todas las actuaciones procesales de carácter administrativo o jurisdiccional, que deban realizarse para proteger y defender los bienes que lo conforman, o para ejercer los derechos y acciones que le correspondan en desarrollo del contrato de administración.

Artículo 2.19.8. Contrato de Administración del FONDES. Para la administración de los recursos del FONDES, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público suscribirá con la FDN un contrato para la administración del patrimonio autónomo, (...)” (Subrayados fuera del texto).

En virtud de lo anterior, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Financiera de Desarrollo Nacional (FDN) suscribieron el Contrato de Fiducia Mercantil N°6001-2020 del 24 de diciembre de 2020 con objeto de: “Constituir el patrimonio autónomo denominado Fondo Nacional para el Desarrollo de la Infraestructura –

FONDES, así como definir las funciones de administración, vocería y representación del mismo por parte de la FDN, en cumplimiento de la normatividad vigente.”

Por su parte, la cláusula segunda del contrato de fiducia establece dentro del alcance del contrato que la FDN en su calidad de vocera y administradora del FONDES se encargará, entre otros, de “(…) (a) recibir y detentar la propiedad de los Bienes Fideicomitidos (incluyendo, entre otros, cualesquiera derechos de propiedad, uso o goce asociados a los Bienes Fideicomitidos)”.

Así mismo, la cláusula 13 del contrato establece como obligaciones del Fideicomitente:

“Transferir la totalidad de los recursos y activos disponibles en la Cuenta Especial FONDES a más tardar dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a: 1) la apertura de la cuenta bancaria por parte de la FDN, y 2) la aprobación de las garantías otorgadas por parte de la FDN de conformidad con el procedimiento establecido en el Parágrafo Segundo de la CLÁUSULA 27 del presente Contrato” (Subrayado fuera del texto). En lo relacionado con la regulación contable pública, el numeral 2 del artículo 2 de la Resolución 156 de 2018 "Por la cual se modifica la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación" señala que “El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por: (...) 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).

Por su parte, el numeral 1.2 del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 386 de 2018 y modificado por la Resolución 090 de 2020 establece:

“Si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada” (Subrayados fuera del texto).

Ahora, la Norma de Inversiones de Administración de liquidez del Marco Normativo para las entidades de Gobierno, incorporado al RCP con la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

Se reconocerán como inversiones de administración de liquidez los recursos financieros colocados en instrumentos de deuda o de patrimonio con el propósito de obtener rendimientos provenientes de las fluctuaciones del precio o de los flujos contractuales del título por pagos del principal e intereses. También harán parte de las inversiones de administración de liquidez los instrumentos de patrimonio que no se esperen negociar y que no otorguen control, influencia significativa ni control conjunto. Los instrumentos de deuda son títulos de renta fija que le otorgan a su tenedor la calidad de acreedor frente al emisor del título. Por su parte, los instrumentos de patrimonio le otorgan al tenedor derechos participativos en los resultados de la entidad emisora.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1.

Nos permitimos señalar que con el radicado N°20211100027991 de 24 de mayo de 2021 dirigido a la Doctora Claudia Yadira Pérez Gil, Coordinadora del Grupo de Contabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la CGN se pronunció en los siguientes términos:

“El numeral 2 del artículo 2 de 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", señaló que el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado, entre otros, 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.

Adicionalmente, el numeral 1.2 de la Resolución 386 de 2018, modificada por la Resolución 090 de 2020 (Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno) estableció que si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada.

Así las cosas, teniendo en cuenta que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público suscribió el Contrato de Fiducia Mercantil N°6001-2020 del 24 de diciembre de 2020 con el FDN en virtud de lo establecido en el artículo 144 de la Ley 1753 de 2015 modificado por el artículo 56 de la Ley 1955, así como los artículos 2.19.7 y 2.19.8 del Decreto 857 de 2016, este patrimonio autónomo se considerará una entidad contable pública independiente y aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado.

Para efectos de dar cumplimiento a lo anterior, la entidad deberá realizar la solicitud de código institucional ante la Subcontaduría de Consolidación de la Información de la CGN.”

Pregunta 2.

Una vez precisado que el FONDES reportará a la CGN su información financiera como una entidad independiente, corresponderá a este Fondo registrar en la contabilidad los bonos que posee de la Financiera de Desarrollo Nacional S.A. (FDN), como una inversión, conforme lo dispone la Norma de Inversiones de administración de liquidez. Razón por la cual la información en el reporte de operaciones recíprocas será entre la FDN que es la emisora de los bonos y el FONDES como entidad que posee los títulos.

CONCEPTO No. 20211100048341 DEL 22-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de recursos entregados a patrimonio autónomo. Patrimonio autónomo como entidad contable pública independiente y marco normativo que debe aplicar.

Doctor
DANIEL GUSTAVO CÁCERES MENDOZA
Subdirector de Recursos Financieros
Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400031182, el 05 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El artículo 55 de la Ley No. 1955 de 2019 por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. “Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”, creó el patrimonio autónomo para la DIAN denominado Fondo DIAN en los siguientes términos “ARTÍCULO 55. FONDO DIAN PARA COLOMBIA. Créase un patrimonio autónomo denominado Fondo DIAN para Colombia, administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o por la entidad o entidades que esta decida, y para el efecto estas entidades se encuentran facultadas para celebrar el respectivo contrato de fiducia mercantil. Este Fondo tendrá por objeto la financiación y/o la inversión del programa de modernización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). En desarrollo de su propósito el mencionado patrimonio autónomo podrá:

- 1. Recibir total o parcialmente aportes del Gobierno nacional para financiar o cofinanciar los proyectos de desarrollo acordes con la finalidad del patrimonio autónomo.*
- 2. Administrar todo tipo de bienes muebles y/o inmuebles de propiedad de la DIAN y comercializarlos a fin de destinarlos al objeto del fondo.*
- 3. Aceptar donaciones del sector público o privado, nacional e internacional, con el propósito de realizar las actividades del patrimonio.*
- 4. Suscribir convenios o contratos con entidades públicas para desarrollar su propósito.*
- 5. Celebrar operaciones de financiamiento interno o externo, a nombre de patrimonio autónomo para lo cual la Nación o las Entidades Territoriales podrán otorgar los avales o garantías correspondientes. Para el otorgamiento de la garantía de la Nación no será necesario la constitución de las contragarantías a favor de la Nación ni de la realización de aportes al Fondo de Contingencias.*

Cumplido el propósito del Fondo DIAN para Colombia, este podrá ser liquidado. El Gobierno nacional reglamentará la materia.”

- *Mediante el Decreto 1949 de 2019 fue reglamentado el artículo 55 de la Ley 1955 de 2019 y se adiciona Parte 20 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público. En este decreto se regularon entre otros aspectos los siguientes: Naturaleza del fondo DIAN para Colombia, administración, objeto, recursos, órganos del fondo y sus funciones. El decreto establece que la entidad administradora del Fondo DIAN es la Unidad Administrativa de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.*
- *En virtud de las facultades asignadas por el Decreto 1949 de 2019, la DIAN celebró el contrato de Fiducia Mercantil No 00-099-2020 con el Consorcio Fondo DIAN para Colombia 2020, cuyo objeto es “Administrar el patrimonio autónomo FONDO DIAN COLOMBIA encargado de desarrollar el programa de modernización de la DIAN, en los términos descritos en el artículo 55 de la Ley 1955 de 2019 y el Decreto 1946 de 2019”.*
- *Mediante documento CONPES 3993 del 12 de junio de 2020, se emitió “Concepto favorable al patrimonio autónomo Fondo DIAN para Colombia (FDC) para la contratación de operaciones de crédito público externo con la Banca Multilateral hasta por la suma de USD 250 millones, o su equivalente en otras monedas, y a la Nación para el otorgamiento de la respectiva garantía para financiar el programa de apoyo a la modernización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), y declaración de importancia estratégica de los aportes que la Nación proyecta realizar al programa de apoyo a la modernización de la DIAN”.*

Solicitud de Concepto:

Teniendo en cuenta la normatividad anterior, comedidamente me permito solicitar concepto con respecto a las siguientes consideraciones:

1. *¿Siendo el FONDO DIAN PARA COLOMBIA, un patrimonio autónomo creado por la Ley, éste deberá constituirse como una Entidad Contable Pública, aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y presentar la información contable ante la Contaduría General de la Nación?*
2. *La U.A.E. DIAN en su función pagadora y como entidad ejecutora del Fondo y en su facultad de ordenación del gasto sobre el mismo, ¿deberá integrar en su información financiera registros contables de los recursos entregados en administración?*
3. *En lo relacionado con el registro contable de los bienes adquiridos y administrados por el Patrimonio Autónomo, que son para uso por parte de la DIAN en la generación de beneficios económicos futuros, y que la DIAN es la que determina el uso que se le deben dar a dichos bienes:*
 - *¿En qué momento los bienes deben ser incorporados a la contabilidad de la DIAN Función Pagadora, si el reglamento operativo del fondo establece que los bienes de propiedad del fondo se transfieren a la finalización del contrato fiduciario?*
 - *¿Cuáles serían los registros contables del Patrimonio Autónomo y de la DIAN función pagadora al momento de la entrega y recibo de los bienes?”*

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, resuelve:

“ARTICULO 2°. 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: (...)

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)

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 modificado por la Resolución N° 167 de 2020, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: “(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Marco Conceptual define los activos así:

“48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. (...)”

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a cada una de sus preguntas:

1. ¿Siendo el FONDO DIAN PARA COLOMBIA, un patrimonio autónomo creado por la Ley, éste deberá constituirse como una Entidad Contable Pública, aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y presentar la información contable ante la Contaduría General de la Nación?

De conformidad con lo establecido en el numeral 2º del artículo 5º de la Resolución 354 del 2007 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 del 2018), los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública.

En consideración a que el patrimonio autónomo que administra el FONDO DIAN PARA COLOMBIA se constituyó en virtud de una disposición legal a cargo de una entidad pública, mediante un contrato de fiducia mercantil, dicho patrimonio deberá atender, en forma independiente, las normas que para la preparación, presentación y reporte de información financiera expida la CGN, razón por la cual es necesario realizar el trámite para la asignación de código institucional ante la Subcontaduría de Centralización de la Información de la CGN, así como del respectivo Marco normativo que deberá aplicar.

2. La U.A.E. DIAN en su función pagadora y como entidad ejecutora del Fondo y en su facultad de ordenación del gasto sobre el mismo, ¿deberá integrar en su información financiera registros contables de los recursos entregados en administración?

La DIAN Función Pagadora no deberá integrar en su contabilidad la información financiera del patrimonio autónomo en relación con los recursos que ha entregado a este, dado que el patrimonio autónomo que administra el FONDO DIAN PARA COLOMBIA corresponde a una entidad contable pública independiente, tal como se indicó en el numeral anterior.

Por lo tanto, cuando la DIAN Función Pagadora realice la entrega de los bienes o recursos al patrimonio autónomo, reconocerá este hecho como una transferencia y no bajo la figura de recursos entregados en administración, para lo cual registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique cada uno de los activos transferidos, si estos tienen asociada depreciación, amortización o deterioro acumulados se debitarán las subcuentas y cuentas respectivas.

3. Registro contable de bienes adquiridos y administrados por el Patrimonio Autónomo, que son para uso por parte de la DIAN en la generación de beneficios económicos futuros, y que la DIAN es la que determina el uso que se le deben dar a dichos bienes:

- ¿En qué momento los bienes deben ser incorporados a la contabilidad de la DIAN Función Pagadora, si el reglamento operativo del fondo establece que los bienes de propiedad del fondo se transfieren a la finalización del contrato fiduciario?

El momento en que corresponde a la DIAN Función Pagadora reconocer contablemente los bienes será aquel en el que se realice desde el patrimonio autónomo la transferencia de los mismos, aunado a analizar los lineamientos establecidos en el Marco conceptual para las Entidades de Gobierno para el reconocimiento de activos, el cual dispone que 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; anotando, que existe control cuando la entidad usa el bien para prestar servicios, cede el uso a un tercero para que preste un servicio, obtiene recursos por la venta o disposición del bien, se beneficia de la revalorización del activo y recibe los beneficios económicos.

De igual manera, si solo hasta el final del contrato fiduciario la DIAN Función Pagadora es la receptora de los recursos, derechos, bienes y obligaciones que se encontraban en el patrimonio autónomo, será este el momento en que deba reconocerlos como parte de sus elementos en los estados financieros, en cumplimiento de lo señalado en el marco normativo.

- ¿Cuáles serían los registros contables del Patrimonio Autónomo y de la DIAN función pagadora al momento de la entrega y recibo de los bienes?

Cuando la DIAN Función Pagadora reciba bienes de parte del patrimonio autónomo deberá reconocerlos en sus activos, para lo cual debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el activo recibido y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

El patrimonio autónomo por su parte deberá reconocer la entrega de estos bienes a través de un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente al gasto por entrega de recursos sin contraprestación, de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo que le aplique, y un crédito en la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido, si el activo tiene asociado depreciación, amortización o deterioro acumulados deberá debitar las subcuentas y cuentas respectivas.

CONCEPTO No. 20211100045101 DEL 18-06-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Conteo físico de inventarios en las entidades de gobierno

Doctora
MARGARITA ROSA HERNÁNDEZ VELANDIA
Profesional Especializado Grupo de Gestión de Bienes
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400031442, el 07 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿Es obligación de las entidades realizar inventarios físicos anuales a sus colaboradores?”

¿Si estos se encuentran cumpliendo trabajo en casa existe algún lineamiento sobre el procedimiento para garantizar una toma física efectiva?

¿Es necesario modificar los procedimientos existentes, ya que hay dificultades en los desplazamientos y toma física como tal, deberá acudirse a mecanismos virtuales?

¿Qué validez tendrá utilizar mecanismos virtuales?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, precisa las características fundamentales de la Información Financiera:

“4.1 Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

(...)

22. La utilidad de la información financiera depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas." (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado en la estructura del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, establece:

"INTRODUCCIÓN

Este Procedimiento orienta a los responsables de la información financiera de las entidades en la realización de las gestiones administrativas necesarias para garantizar la producción de información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refieren los marcos conceptuales de los marcos normativos incorporados en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

La información revelada en los estados financieros deberá ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas, aleatorias, internas o externas que acrediten sus características fundamentales de relevancia y representación fiel y que confirmen la aplicación estricta del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la entidad.

1. ASPECTOS GENERALES

(...)

1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

1.2. Objetivos del control interno contable

Son objetivos del control interno contable, los siguientes: (...)

b) Establecer políticas que orienten el accionar administrativo de la entidad en cuanto a la producción de información financiera que, acordes con la normatividad propia del marco normativo aplicable a la entidad, propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

f) Gestionar los riesgos del proceso contable a fin de promover la consecución de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de la información como producto del proceso contable.

g) Definir e implementar los controles que sean necesarios para que se lleven a cabo las diferentes actividades del proceso contable de forma adecuada.

k) Garantizar que la operación del proceso contable cumpla las normas definidas en el marco normativo aplicable a la entidad y las diferentes disposiciones de orden constitucional, legal y regulatorio que le sean propias.

i) Evaluar periódicamente la ejecución del proceso contable a fin de formular las acciones de mejoramiento pertinentes y verificar su cumplimiento.

(...)

2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

El proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos. Un hecho económico es un suceso derivado de las decisiones de gestión de los recursos de la entidad, que da origen, modifica y extingue los elementos de los estados financieros.

(...)

La identificación de las diferentes etapas del proceso contable, las actividades que las conforman, así como los riesgos y controles asociados a cada una de ellas constituyen una acción administrativa de primer orden que busca garantizar la calidad de la información financiera.

2.1. Marco de referencia del proceso contable

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público y de las entidades de gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

Los responsables de la información financiera deben identificar, analizar y gestionar los riesgos contables para alcanzar el objetivo de producir información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

El proceso de identificación de riesgos contables debe considerar los riesgos causados por factores tanto internos como externos. Dentro de los factores externos se pueden citar: cambios en la regulación contable pública, cambios en la regulación impositiva, hechos de fuerza mayor como desastres naturales, desarrollos tecnológicos, etc. Dentro de los principales factores internos causantes de riesgos se pueden citar: la estructura del área contable, la competencia y suficiencia del talento humano, la disponibilidad de los recursos financieros, y la calidad y operatividad de los recursos tecnológicos que se puede evidenciar en situaciones como la falta de capacitación del personal del área contable, la inadecuada infraestructura tecnológica y el software obsoleto, entre otros.

(...)

3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

(...)

3.2.12. Reconocimiento de estimaciones

Las entidades deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las amortizaciones, agotamiento, depreciaciones, deterioro y provisiones, asociados a los activos y pasivos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el marco normativo que le sea aplicable a la entidad.

3.2.13. Actualización de los valores

Los bienes, derechos y obligaciones de la entidad deberán actualizarse, de conformidad con los criterios definidos en el marco normativo aplicable a la entidad, para la medición posterior.

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad.

(...)

e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; (...)” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para las Entidades de Gobierno establece que la información financiera cumplirá con las características fundamentales de relevancia y representación fiel cuando esta sea útil a sus usuarios, permitiendo evidenciar claramente la realidad de la entidad al representar fielmente los hechos económicos, y con ella influir en la toma de decisiones.

Previo a la respuesta de su consulta, es pertinente precisar que la CGN, en el marco de sus competencias constitucionales y legales, ha dispuesto dentro de los procedimientos transversales, incorporados a la estructura del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación de control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016, donde el representante legal o máximo órgano directivo de cada entidad será el responsable de gestionar políticas con procesos y procedimientos de control, que permitan la verificación y confrontación de los hechos económicos presentados y revelados dentro de sus estados financieros, de tal manera que estos se reflejen de forma clara y precisa la realidad económica de cada entidad, lo cual conlleva al cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

En este sentido, el procedimiento mencionado señala en una primera parte, que es la Entidad la que debe establecer las políticas contables que direccionen el proceso contable para la preparación y presentación de

los estados financieros, así como las políticas de operación que facilitan la ejecución del proceso contable, a fin de asegurar un flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos y la presentación oportuna de los estados financieros.

Así mismo, frente a la gestión del riesgo, los responsables del control interno contable deben identificar, analizar y gestionar los riesgos contables, para lo cual deben establecer herramientas tendientes a la mejora continua y sostenibilidad de la información financiera, que propendan garantizar permanentemente la depuración y mejora de la calidad financiera, a través de los manuales de políticas contables, procedimientos contables y funciones, así como garantizar el reconocimiento de la totalidad de los hechos económicos, incluidas las estimaciones y actualización de valores.

Por lo anterior, es potestad del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar determinar las políticas contables y procedimientos adecuados, que permitan lograr información que cumpla con las características fundamentales de la información financiera, para lo cual establecerá mecanismos para el reconocimiento, medición y revelación de sus activos fijos, logrando tener información actualizada de los mismos. En este sentido, los responsables de dicha información deberán definir procedimientos de verificación y conciliación de los bienes de la entidad, para que en el momento indicado se realicen los ajustes pertinentes a su estado real ya sea evaluar indicios de deterioro del valor o su determinación, verificación de su existencia, o revisión anual de su vida útil, valor residual o método de depreciación.

Igualmente, si las condiciones para efectuar inventarios físicos de los activos que posee la entidad han cambiado, es esta última la que deberá actualizar los procedimientos que permitan la verificación y conciliación de los bienes, y cumpla con el propósito de informar adecuadamente a los usuarios directos, atendiendo a lo señalado por el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, así como el Procedimiento para la evaluación del control interno contable. Dicha actualización se formalizará mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

CONCEPTO No. 20211100052301 DEL 01-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública Información contable del Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. - FONECA.

Doctora
MIRYAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN
Subcontadora de Centralización de la Información
Contaduría General de la Nación
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010032882 el 19 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“En atención al incidente INC-029724 SERV-215109 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en el que solicitan parametrización contable para la ejecución de los recursos del Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., FONECA se requiere concepto contable para la Superintendencia y el Patrimonio Autónomo.

El FONECA fue creado con el artículo 2.2.9.8.1. del Decreto 042 de 2020 el cual indica: “(...) es una cuenta especial de la Nación, sin personería jurídica, que hará parte de la sección presupuestal de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Para el efecto, la citada Superintendencia celebrará contrato de fiducia mercantil con Fiduprevisora S.A., (...) para la constitución del patrimonio autónomo denominado FONECA cuyo propósito es la gestión y el pago del pasivo pensional y prestacional asociado, asumido por la Nación (...)” (Subrayado fuera de texto)

Con relación al Patrimonio Autónomo constituido con la Fiduprevisora, S.A., para el manejo del FONECA, se requiere nos informen si es una entidad contable pública con código de consolidación, en los términos del numeral 2 del artículo 5 de la Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 156 de 2018.”

CONSIDERACIONES

El artículo 315 de la Ley 1955 de 2019 Por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022 “PACTO POR COLOMBIA, PACTO POR LA EQUIDAD”, dispone: (...)

“ARTÍCULO 315°. SOSTENIBILIDAD DEL SERVICIO PÚBLICO MEDIANTE LA ASUNCIÓN DE PASIVOS. Con el fin de asegurar la prestación eficiente y sostenible del servicio público de distribución y comercialización de electricidad en la Costa Caribe del país, en desarrollo del artículo 365 de la Constitución Política, autorícese a la Nación a asumir directa o indirectamente el pasivo pensional y prestacional, así como el pasivo de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. asociado al Fondo Empresarial de la siguiente manera: i) el pasivo pensional y prestacional correspondiente a la totalidad de las pensiones y cesantías, ciertas o contingentes, pagaderas a los pensionados de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. y a las obligaciones convencionales, ciertas o contingentes, adquiridas por la causación del derecho a recibir el pago de la pensión convencional de jubilación y/o legal de vejez;(...)

parágrafo segundo. para la gestión y el pago del pasivo pensional y prestacional, la nación – superintendencia de servicios públicos domiciliarios, mediante la celebración de un contrato de fiducia mercantil, constituirá el patrimonio autónomo – foneca cuyo objeto será recibir y administrar los recursos que se transfieran, así como, pagar el pasivo pensional y prestacional, como una cuenta especial, sin personería jurídica, cuyos recursos serán administrados por quien determine el gobierno nacional. los recursos y los rendimientos de este fondo tendrán destinación específica para pagar el pasivo pensional y prestacional, así como los gastos de administración del patrimonio autónomo. los recursos que el foneca pueda recibir como consecuencia de un proceso de vinculación de capital para la operación de la prestación del servicio de energía eléctrica en la costa caribe, se transferirán directamente al patrimonio autónomo sin que se requiera operación presupuestal para tales efectos. (...)” (subrayados fuera de texto)

en desarrollo de la ley antes mencionada, el decreto 42 de 2020 “por el cual se adiciona el capítulo 8 al título 9 de la parte 2 del libro 2 del decreto 1082 de 2015 en relación con las condiciones de asunción por la nación del pasivo pensional y prestacional, así como del pasivo asociado al fondo empresarial, a cargo de electrificadora del caribe s.a. e.s.p.”, en su articulado señala:

“artículo 2.2.9.8.1.1. asunción del pasivo pensional y prestacional. la nación asumirá, a partir del 01 de febrero de 2020 y a través del fondo nacional del pasivo pensional y prestacional de la electrificadora del caribe s.a. e.s.p. - foneca de que trata la presente sección, las pensiones ciertas o contingentes y las obligaciones convencionales ciertas o contingentes adquiridas por la causación del derecho de pensión convencional de jubilación y/o legal de vejez, a cargo de electrificadora del caribe s.a. e.s.p.

PARÁGRAFO 1. Asumido el pasivo en los términos previstos en el presente artículo y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 316 de la Ley 1955 de 2019, el FONECA será el único deudor frente a los acreedores de las obligaciones respectivas, sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria de la Nación prevista en dicha Ley. En ningún caso las sociedades que lleguen a constituirse para continuar, de manera total o parcial, con la prestación del servicio a cargo de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. como resultado o con ocasión de la solución empresarial adoptada serán responsables por el pasivo pensional y prestacional.

(...)

ARTÍCULO 2.2.9.8.1.6. Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P - FONECA. El Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. - FONECA, es una cuenta especial de la Nación, sin personería jurídica, que hará parte de la sección presupuestal de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Para el efecto, la citada Superintendencia celebrará contrato de fiducia mercantil con Fiduprevisora S.A., de conformidad con el parágrafo 2 del artículo 315 de la Ley 1955 de 2019, para la constitución del patrimonio autónomo

denominado FONECA cuyo propósito es la gestión y el pago del pasivo pensional y prestacional asociado, asumido por la Nación en los términos del presente Decreto, que tendrá entre otras las siguientes funciones:

1. Administrar y pagar el pasivo pensional, legal y convencional, reconocidos a cargo de la citada empresa en el momento de asumir la actividad, incluidas las cuotas partes pensionales.
2. Administrar y pagar los derechos de pensión legal y convencional que estando legalmente causados se encuentren pendientes por reconocer.
3. Administrar y efectuar el pago del pasivo prestacional asociado a los derechos de pensión, legal y convencional, a cargo de la empresa.
4. Administrar y pagar el pasivo pensional, legal y convencional, de quienes hubieren cumplido el tiempo de servicio a la empresa pero que para el momento de asumir la actividad no hubieren llegado a la edad señalada para adquirir el derecho a la pensión.
5. Recibir y administrar los recursos que se le transfieran para el pago del pasivo pensional y prestacional de que trata el presente Decreto. Para el efecto, tendrá en cuenta las normas aplicables a la administración de patrimonios autónomos pensionales y en el evento de considerar la estructuración de portafolios de inversión, atenderá los requerimientos de liquidez que la actividad de pago le demanda al FONECA.
6. Llevar los registros contables y estadísticos que garanticen el estricto control del uso de los recursos recibidos y el cumplimiento de las obligaciones de gestión y pago del pasivo pensional y prestacional para el cual ha sido creado el fondo.
7. Gestionar la oportuna transferencia de los recursos que permitan al FONECA cumplir sus actividades en relación con los pasivos pensionales y prestacionales asumidos.
8. Implementar un plan de revisión de los reconocimientos de pensiones y prestaciones asumidas mediante el presente Decreto, a partir de lo cual, se adelanten, de ser procedentes, las acciones administrativas y judiciales encaminadas a restablecer la situación de legalidad.

PARÁGRAFO 1. Para los efectos del presente artículo, la administración del pasivo pensional y prestacional comprenderá: el reconocimiento de derechos, las reliquidaciones pensionales a las que haya lugar, la inclusión de novedades de nómina, el pago de las prestaciones, y todas aquellas actividades que hagan parte de la gestión del pasivo pensional y prestacional, sin que se requiera instrucción previa por parte del Fideicomitente.

La gestión del pasivo pensional y prestacional la adelantará la entidad fiduciaria vocera del patrimonio autónomo FONECA, para lo cual aplicará el régimen propio del desarrollo del negocio fiduciario.

PARÁGRAFO 2. El contrato de fiducia mercantil deberá contemplar todas las atribuciones contractuales que se requieran para asegurar la autonomía del FONECA en la gestión del pasivo, su pago, la defensa judicial asociada y celebrar, de resultar necesario, los contratos y acuerdos de colaboración empresarial que se estimen convenientes para la eficiente gestión del pasivo prestacional asociado a los derechos pensionales,

de los archivos relacionados y de los expedientes judiciales relativos al pasivo de que trata el artículo 2.2.9.8.1.1. del presente Decreto.”

En lo relacionado con la regulación contable pública, el numeral 2 del artículo 5 de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2 de 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", señala:

“ARTÍCULO 5o. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:
(...)

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).

CONCLUSIONES

El numeral 2 del artículo 5 de la Resolución 354 de 2007 (modificado por el artículo 2 de la Resolución 156 de 2018) establece que el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por, entre otros, 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.

En este sentido, dado que el párrafo segundo del artículo 315 de la Ley 1955 de 2019 estableció la obligación de constituir el Patrimonio autónomo FONECA, para la gestión y el pago del pasivo pensional y prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., mediante la celebración de un contrato de fiducia mercantil, este debe aplicar el Régimen de Contabilidad Pública como una entidad contable pública independiente.

De conformidad con lo anterior, se deben adelantar los trámites respectivos ante la CGN para efecto de que le sea asignado el código institucional en el sistema CHIP y el marco normativo al patrimonio autónomo FONECA, por lo cual se debe remitir la solicitud en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → Servicio al ciudadano → Servicios en línea y PQRS → Solicitud de asignación de código institucional en el sistema CHIP → Diligenciar el formato solicitud de código institucional → Enviar el formato de solicitud de código institucional con la documentación requerida.

También es preciso señalar que como el numeral 6 del artículo 2.2.9.8.1.6. del Decreto 42 de 2020, dispone que el FONECA, debe llevar los registros contables, la Fiduciaria encargada de la administración del patrimonio autónomo aplicará el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y los recursos que lo financian, incorporada al Marco normativo para las entidades de Gobierno por la Resolución 320 de 2019, modificada por la Resolución 185 de 2020, procedimiento que puede consultarse en la página de la CGN en la siguiente ruta:

www.contaduria.gov.co → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Procedimientos Contables → Pasivo pensional y recursos que lo financian → Elegir la última versión.

CONCEPTO No. 20211120056431 DEL 11-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cesión de bienes a título gratuito o sin contraprestación, mediante un contrato de comodato suscrito entre el Ministerio de Defensa Nacional e Indumil.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Cesión de bienes a título gratuito o sin contraprestación, mediante un contrato de comodato suscrito entre Indumil y el Ministerio de Defensa Nacional.

Doctor
CESAR AUGUSTO GARCÍA CRUZ
Jefe División de Contabilidad
Industria Militar (INDUMIL)
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400034312 el 26 de mayo de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“ (...)

Con vista en la doctrina detallada, los contratos de comodato elaborados y los juicios profesionales de los contadores de las entidades intervinientes que se evidencian en las reuniones de trabajo cuya copia de acta adjuntamos, sería válido inferir que es correcto que cada entidad mantenga registrado el valor de los “activos” correspondientes y realice la revelación (Sic) del hecho en los estados financieros de propósito general, si como lo manifiesta la referida doctrina “...corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el reconocimiento del recurso controlado”?

Si por el contrario se concluye que los recursos no cumplen las condiciones para ser registrados como activos y los juicios profesionales no han sido realizados de manera integral, como debería proceder contablemente la Industria Militar y en correspondencia el Ministerio de Defensa Nacional, teniendo en cuenta la aplicación de los respectivos marcos normativos?”

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales:

En Acta de reunión de trabajo del 13 de enero del 2021 donde se trató el tema de comodatos entre el Ministerio de Defensa Nacional-Unidad de Gestión General y la Industria Militar (INDUMIL), se indica:

“Teniendo en cuenta las condiciones de los dos comodatos enunciados anteriormente, y considerando que los casos objeto de análisis corresponden, en primera instancia a, un área parcial no sustancial del terreno englobado perteneciente al Ministerio de Defensa Nacional, sobre el cual dicha entidad mantiene el control y ejerce su condición de dueño, ya que asume los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo, en razón a que hace uso de las áreas de mayor extensión para su cometido estatal; y en segunda instancia, que el área de la edificación donde funcionará una parte del Ministerio de Defensa Nacional es una porción no material de la edificación de propiedad INDUMIL, sobre la cual dicha entidad mantiene el control y ejerce su condición de dueño, asume los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo, pues hace uso de las áreas de mayor extensión para su cometido estatal; a la luz del Nuevo Marco Normativo contable y bajo el precepto que no es la intención de las administraciones ceder en forma definitiva los inmuebles, se recomienda registrar y presentar los hechos económicos, así: el Terreno a cargo del Ministerio de Defensa Nacional y la Edificación del tercer piso a cargo de INDUMIL, correspondiendo a cada entidad revelar en notas a los Estados Financieros estas situaciones en particular.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en Contrato de comodato N° 016 del 10 de abril de 1984 suscrito entre la Nación - Ministerio de Defensa Nacional y la Industria Militar, se establece:

“CLAUSULAS: PRIMERA. – OBJETO DEL CONTRATO: La NACIÓN entrega a INDUMIL, a título de COMODATO por un término de noventa y nueve (99) años, prorrogable a voluntad de las partes, un inmueble en el Departamento de Cundinamarca, Bogotá Distrito Especial, en predios del Ministerio de Defensa Nacional, (...)

TERCERA. – GRAVAMENES: LA NACIÓN declara que el lote de terreno descrito en la Cláusula Primera es de su exclusiva propiedad y que en la fecha hace entrega real y material de él a INDUMIL, libre de hipoteca, embargos, pleitos pendientes, demandas, condiciones resolutorias, limitaciones del dominio, arrendamientos y se compromete a salir al saneamiento del inmueble en los casos previstos por la ley.

CUARTA. – DESTINACIÓN: INDUMIL se obliga a utilizar exclusivamente el terreno en COMODATO en la construcción de un edificio de Cinco (5) pisos que destinará al servicio de Oficinas. En consecuencia, INDUMIL será la única persona que podrá ocupar, programar y en general hacer uso legítimo de las edificaciones que construya.

QUINTA. – RESTITUCION: INDUMIL se obliga a restituir el inmueble a la NACIÓN al término de este contrato, pero las construcciones levantadas por INDUMIL en el mismo podrán ser compradas por LA NACIÓN o está

última podrá transferir la propiedad a INDUMIL del predio objeto de este Contrato, a título gratuito u oneroso previos los trámites a que hubiere lugar, el valor de este contrato es indeterminado.

(...)” (Subrayado fuera de texto)

En Contrato de comodato de bien inmueble N° 171 de 2018, celebrado entre la Industria Militar y el Ministerio de Defensa Nacional, se prescriben las siguientes cláusulas:

“CLÁUSULA PRIMERA. - OBJETO: EL COMODANTE, entrega a EL COMODATARIO a título de Comodato el tercer piso del edificio ubicado en la Calle 44 No. 54 – 11 de la ciudad de Bogotá D.C., junto con las instalaciones existentes, cuyos linderos se discriminan en áreas de las siguientes dimensiones y especificaciones:

(...)

CLÁUSULA TERCERA. – DESTINACIÓN: EL COMODATARIO destinará el área objeto del presente Comodato, única y exclusivamente para el funcionamiento de las oficinas del Despacho del Ministerio, Viceministerios y secretarios del Ministerio de Defensa Nacional, la cual estará bajo responsabilidad del comodatario.

PARÁGRAFO. – EL COMODATARIO será responsable de la adecuación y mantenimiento del área entregada en comodato y deberá obtener las autorizaciones previamente en forma expresa y escrita de sus áreas administrativas.

CLÁUSULA CUARTA. – OBLIGACIONES DEL COMODATARIO:

(...)

5. EL COMODATARIO utilizará las áreas objeto del presente contrato, de acuerdo con su uso autorizado.

6. EL COMODATARIO empleará el mayor cuidado, en la conservación de los bienes recibidos en comodato, haciéndose responsable de cualquier deterioro que no provenga de la naturaleza o uso legítimo de los mismos (...)

8. EL COMODATARIO permitirá, por parte de EL COMODANTE, la revisión previa y posterior de los bienes entregados en calidad de comodato, a fin de verificar el estado de los mismos al inicio de la ejecución del contrato y a su finalización.

(...)

10. EL COMODATARIO no variará la destinación, ni el uso propuesto para los bienes dados en comodato y supervisar su correcta utilización.

(...)

CLÁUSULA QUINTA. – OBLIGACIONES DEL COMODANTE:

(...)

3. EL COMODANTE vigilará que no se varíe la destinación de los bienes ni se desplacen fuera de su ubicación sin autorización escrita de este.

CLÁUSULA SEXTA. – PROHIBICIONES: Queda prohibido expresamente a EL COMODATARIO: 1) Guardar o permitir guardar en el inmueble, objeto del presente comodato, objetos o elementos perjudiciales o la salubridad, conservación y seguridad del mismo y en general; 2) Las demás que establezca la ley y el presente contrato.

CLÁUSULA SEPTIMA. – PLAZO DE CONTRATO: El plazo del contrato de comodato es de CINCO (5) años renovables, contados a partir de la fecha de su perfeccionamiento.

PARAGRAFO: No obstante lo anterior, EL COMODANTE, se reserva la facultad de dar por terminado el contrato en cualquier tiempo, de conformidad con las normas civiles vigentes y la facultad de pedir la devolución de los bienes dados en comodato.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA. – RESTITUCIÓN: EL COMODATARIO deberá restituir el área descrita en la cláusula primera de este comodato dentro de los diez (10) días siguientes a la terminación del contrato de comodato o a la fecha de solicitud de entrega que formula EL COMODANTE. En todo caso, deberá hacerlo en el mismo estado en el que le fue entregado, salvo el deterioro natural por uso y goce legítimos.

(...)

CLÁUSULA DECIMA CUARTA. – SUPERVISIÓN DEL CONTRATO POR EL COMODANTE: Estará a cargo del jefe de la División de Servicios Generales de la Industria Militar, o quién haga sus veces, quien será el responsable del control y vigilancia de la ejecución del presente contrato, verificando el cumplimiento de las condiciones pactadas en el mismo.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA SÉPTIMA. – INSPECCIÓN: EL COMODANTE podrá efectuar en cualquier momento inspecciones al área dada en comodato, formulando por escrito las sugerencias y recomendaciones que sean necesarias para un mejor funcionamiento de las áreas, las cuales deberán ser acatadas por EL COMODATARIO.

(...)

CLÁUSULA VIGÉSIMA SEGUNDA. – TERMINACIÓN: Procederá la terminación del presente contrato en los siguientes casos a): Cuando las necesidades propias del servicio público y funciones que le corresponden lo requieran; b) Por destinación diferente al área acordada entre las partes contratantes; c) Por cesión o arrendamiento del área entregada en Comodato o por permitir el uso o usufructo por terceros. d) Por el no pago de los Servicios Públicos que correspondan a las áreas entregadas en comodato; e) Al vencimiento del plazo pactado, f) Sentencia Judicial, g) Mutuo acuerdo entre las partes, h) Por la violación de cualquiera de las

Cláusulas del presente contrato de Comodato por parte de EL COMODATARIO, i) Por las demás causas consagradas en la ley.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

En Concepto CGN con el radicado N° 20182000028121 del 22 de mayo de 2018, emitido a la Autoridad Nacional de Acuicultura y Pesca (AUNAP) sobre los registros contables para reconocer inmuebles utilizados por la AUNAP y recibidos en comodato, se indica:

“1. ¿Cuál es la cuenta de orden en la que se debe reconocer un espacio o área no sustancial o material de inmueble utilizados por la AUNAP, recibido de otra entidad de gobierno mediante contrato de comodato, que no ha podido separarse o individualizarse por parte de la entidad propietaria de los mismos? ¿es procedente la revelación de tal situación?

La cesión a título gratuito o sin contraprestación, mediante un contrato de comodato, de una porción no sustancial o inmaterial de un inmueble que es utilizada por la entidad comodante (propietaria), cuando no es posible la individualización o separación de la parte usada por la entidad comodataria (AUNAP), corresponde a la entidad comodante (ICA) mantener el activo en su situación financiera y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

Por tanto, dado que la porción del inmueble que utiliza la AUNAP no es sustancial o no es material, la cual no ha podido separarse o individualizarse por parte de la entidad propietaria del mismo, a la entidad comodataria (AUNAP) le corresponde revelar tal situación en las notas de sus estados financieros y, adicionalmente, si la parte utilizada pueda medirse con fiabilidad, deberá reconocerla mediante un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-Otras cuentas acreedoras y un débito en la 991590-Otras cuentas acreedoras de control por el contrario de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).”

Con referencia al Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 167 de 2020, define en el numeral 6.1.1. Activos:

“48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la

existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de los flujos futuros de efectivo.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)” Subrayados fuera de texto)

Con referencia al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en especial la Resolución 168 de 2020, define en el numeral 6.1.1. Activos:

“47. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

48. El control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o a capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

49. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de

control. Por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha empresa no puede reconocer el activo, así conserve la titularidad jurídica del mismo.

(...)

55. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que el Ministerio de Defensa Nacional controla el área parcial del terreno englobado entregado en comodato, si puede definir el uso que Indumil debe darle al activo, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Igualmente, el Ministerio de Defensa Nacional deberá considerar aspectos como: los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En Contrato de comodato N° 016 del 10 de abril de 1984, suscrito entre La Nación-Ministerio de Defensa Nacional e Indumil, en la cláusula cuarta se especifica la destinación del activo, en esta se obliga a utilizar exclusivamente el terreno en comodato en la construcción de un edificio de cinco (5) pisos que destinará al servicio de oficinas, por lo tanto, Indumil será la única persona que podrá ocupar, programar y en general hacer uso legítimo de las edificaciones que construya.

Con respecto a los riesgos inherentes a la porción del activo, en acta de reunión de trabajo donde se trató el tema de los Comodatos entre el Ministerio de Defensa e Indumil, se indica que el Ministerio de Defensa Nacional asume los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo, en razón a que hace uso de las áreas de mayor extensión para su cometido estatal.

De lo anterior se infiere que, si bien el comodante no obtiene beneficios económicos ni potencial de servicio, el Ministerio de Defensa Nacional es quien define el uso que Indumil debe darle al área parcial del terreno, igualmente, es quien asume los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo. Por lo anterior, las condiciones antes señaladas permiten definir el aspecto de control para el Ministerio de Defensa Nacional.

No obstante, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, toda vez que, no está dentro de las competencias de la Contaduría General de la Nación sustituir las voluntades de las partes inmersas en los contratos de comodato, razón por

la cual se requiere que Indumil y el Ministerio de Defensa Nacional, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los activos bajo el contexto de los Marcos normativos aplicables.

Si se encuentra que el Ministerio de Defensa Nacional mantiene el control, mantendrá el activo objeto de consulta en la contabilidad y aplicará lo correspondiente a las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, revelando en las notas a los estados financieros la existencia del Contrato de comodato relacionado con dicho bien.

Aunado a lo anterior, el consultante expresa que el área parcial del terreno entregado en comodato no es sustancial, por lo tanto, la cesión a título gratuito o sin contraprestación, mediante un contrato de comodato, de una porción no sustancial o inmaterial de un inmueble que es utilizado por la entidad comodante (Ministerio de Defensa Nacional), cuando no es posible la individualización o separación de la parte usada por la entidad comodataria (Indumil) por cuanto no se encuentra desenglobada, corresponde a la entidad comodante mantener el activo en su situación financiera y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

Se concluye que Indumil controla la porción del bien entregado en comodato, si puede definir el uso que el Ministerio de Defensa debe darle al activo, a fin de generar beneficios económicos futuros. Igualmente, Indumil deberá considerar aspectos como: los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En Contrato de comodato de bien inmueble N° 171 de 2018, celebrado entre Indumil y el Ministerio de Defensa Nacional, en la cláusula tercera especifica la destinación del activo, el cual será única y exclusivamente para el funcionamiento de las oficinas del Despacho del Ministerio, Viceministerios y secretarios del Ministerio de Defensa Nacional, en caso de una destinación distinta a la acordada entre las partes, Indumil puede proceder con la terminación del acuerdo contractual.

Por su parte, la cláusula decimocuarta del contrato antes señalado, indica que habrá una supervisión del contrato, que estará a cargo del jefe de la División de Servicios Generales de Indumil o quién haga sus veces, quien será el responsable del control y vigilancia de la ejecución del contrato, verificando el cumplimiento de las condiciones pactadas en el mismo.

Con respecto a los riesgos inherentes a la porción del activo, en acta de reunión de trabajo donde se trató el tema de los Comodatos entre el Ministerio de Defensa e Indumil, se indica que Indumil asume los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo, pues hace uso de las áreas de mayor extensión para su cometido estatal.

De lo anterior se infiere que, si bien el comodante no obtiene beneficios económicos derivados del activo, Indumil es quien define el uso que el Ministerio de Defensa Nacional deberá darle al área entregada en comodato, igualmente, es el encargado de garantizar que dicha porción del inmueble se use para los fines

previstos, y quien asume los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del mismo. Por lo anterior, las condiciones antes señaladas permiten definir el aspecto de control para Indumil.

No obstante, corresponde a las entidades participantes (comodante y comodataria) realizar de manera integral juicios profesionales para establecer la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, toda vez que, no está dentro de las competencias de la Contaduría General de la Nación sustituir las voluntades de las partes inmersas en los contratos de comodato, razón por la cual se requiere que Indumil y el Ministerio de Defensa Nacional, evalúen conjuntamente las condiciones que permiten determinar el control de los activos bajo el contexto de los Marcos normativos aplicables.

Si se encuentra que Indumil mantiene el control, mantendrá el activo objeto de consulta en su contabilidad y aplicará lo correspondiente a las Normas del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, revelando en las notas a los estados financieros la existencia del Contrato de comodato relacionado con dicho bien.

Aunado a lo anterior, el consultante expresa que el área donde funcionará una parte del Ministerio de Defensa es una porción no material de la edificación de propiedad de Indumil, por lo tanto, la cesión a título gratuito o sin contraprestación, mediante un contrato de comodato, de una porción no sustancial o inmaterial de un inmueble que es utilizado por la entidad comodante (Indumil), cuando no es posible la individualización o separación de la parte usada por la entidad comodataria (Ministerio de Defensa Nacional), corresponde a la entidad comodante mantener el activo en su situación financiera y revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20211120056881 DEL 13-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de bienes inexistentes, obsoletos o perdidos que no fueron entregados a la Secretaría de Seguridad Convivencia y Justicia por las entidades comodatarias de los contratos subrogados con ocasión a la liquidación del Fondo de Vigilancia y Seguridad

Doctor
HUGO ACERO VELÁSQUEZ
Secretario de Seguridad Convivencia y Justicia
Alcaldía Mayor de Bogotá
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010035362 del 4 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Acuerdo Distrital 637 de 2016, ordenó la creación del sector administrativo de Seguridad, Convivencia y Justicia en cabeza de la Secretaría Distrital de Seguridad, Convivencia y Justicia (...)

De igual forma el acuerdo en referencia, ordenó la supresión del Fondo de Vigilancia y Seguridad de Bogotá D.C., ordenando en su artículo 7º que, “A partir de la entrada en vigencia del presente Acuerdo, los ingresos y bienes que constituyen el patrimonio del Fondo de Vigilancia y Seguridad serán trasladados al patrimonio de la Secretaría de Seguridad, Convivencia Justicia. La Secretaría de Seguridad, Convivencia y Justicia subrogará al Fondo de Vigilancia y Seguridad en la titularidad de los derechos que a este corresponden y en el cumplimiento de las obligaciones a su cargo.”

Con la finalidad de dar cumplimiento al Acuerdo citado, el Distrito Capital, expidió el Decreto Distrital 409 de 2016, haciendo efectiva la supresión del Fondo de Vigilancia y Seguridad de Bogotá D.C. ordenando su liquidación, determinando en su artículo 12º Traspaso de bienes derechos y obligaciones así “...los bienes muebles, derechos y obligaciones serán transferidos al Distrito Capital - Secretaría Distrital de Seguridad, Convivencia, Justicia y los bienes inmuebles al Distrito Capital por intermedio del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público - DADEP.”

De acuerdo a lo anterior el Fondo de Vigilancia hoy liquidado, subrogó a la Secretaria Distrital de Seguridad Convivencia y Justicia ciento cuarenta y cinco (145) contratos interadministrativos de comodato de los cuales

veintidós (22) contratos tienen por un lado (i) 254 bienes con las obligaciones remanentes de verificar su existencia ubicación y estado según resolución 441 de 2018 y (ii) 10911 bienes que al revisar los contratos de comodato el Fondo de Vigilancia hoy liquidado no tuvo pronunciamiento alguno, es decir no realizó entrega formal de los mismos a la Secretaría Distrital de Seguridad Convivencia y Justicia, para un gran total de Once Mil Ciento Sesenta y Cinco (11.165) sin trámite de transferencia o entrega bienes transferidos con obligaciones remanentes según cuadro anexo.

Adicionalmente, conforme a las obligaciones asumidas en materia de subrogación, la Subsecretaria de Inversiones y Fortalecimiento a las Capacidades Operativas tiene como objetivo liquidar los contratos interadministrativos que hayan sido suscritos por el Fondo de Vigilancia y Seguridad hoy liquidado, y trasladar los bienes a comodatos propios de esta Secretaría generando una administración adecuada.

De acuerdo a lo anterior, la Dirección de Bienes realizó la verificación del inventario, encontrando que los bienes no fueron transferidos a la Secretaría; ante esta situación se ha solicitado mediante reiterados comunicados a cada una de las agencias (Policía metropolitana de Bogotá y Décimo Tercera Brigada del Ejército Nacional) se informe sobre el estado y uso de los mismos, de estas solicitudes a la fecha se ha recibido respuesta donde algunos de los bienes fueron reclasificados o dados de baja por el mismo comodatario y en mayor proporción no hay pronunciamiento en la individualidad de los bienes, frente a la solicitud.

Sin perjuicio de lo anterior, la Subsecretaria de Inversiones y Fortalecimiento a las Capacidades Operativas a través de la Dirección de Bienes, de esta entidad, adelanto, el avalúo de los bienes incluyendo los que fueron dados de baja por parte del comodatario; con el objeto de identificar su vida remanente, valor residual y costo beneficio, dado que el conjunto de los bienes data entre 5 y 24 años de uso, lo cual arroja como resultado que los mismos a la fecha son obsoletos.

Adicionalmente y después de verificar en los activos de la Secretaría Distrital de Seguridad Convivencia y Justicia los bienes señalados en el presente documento nunca han formado parte del inventario según información enviada por almacén de la entidad en la sabana de inventarios del mes de marzo de la presente vigencia.

A su vez, se solicitó un pronunciamiento sobre el asunto a la Dirección Jurídica y Contractual de la SDSCJ con el fin de establecer el tratamiento que debería adoptarse sobre estos bienes, señalándose por parte de ésta que el estado corresponde a un tema administrativo y no jurídico.

Con base a lo anterior se solicitó llevar a comité de sostenibilidad contable los bienes referidos en la matriz adjunta, con el fin de determinar el tratamiento administrativo y financiero que debe dársele a los mismos y posterior a ello continuar con la liquidación de los comodatos en los cuales se encuentran incluidos los bienes, recibiendo como respuesta:

(...) al respecto nos permitimos sugerir para hacer viable su solicitud, se informe:

“La gestión adelantada en acatamiento a la Resolución 441 del 27 de diciembre de 2018 y se determine si se va a seguir buscando los pendientes, de un gran total reportado de 1.857 bienes de telemática e intendencia.

Aquellos bienes que no se encuentra su ubicación o están extraviados y ante la respuesta negativa de las agencias de seguridad para el reintegro de los mismos, se sugiere presentar el respectivo denuncia, iniciar

trámite de reclamación ante las respectiva compañía de seguros e informar a los entes de control y autoridades correspondientes, para así poder hacer el respectivo registro contable y el reporte en las revelaciones a los Estados Financieros, como también la liquidación del o de los comodatos correspondientes”

Ante la imposibilidad de dar trámite a los requisitos exigidos por la Secretaria Técnica del Comité de sostenibilidad, no es posible iniciar los trámites de reclamación ante la compañía aseguradora, debido a que los bienes mencionados no se encuentran en el inventario de la Secretaria De Seguridad y Convivencia, y no existe el documento de “Entrada a Almacén” de ninguno de los mismos.

Expuestas las anteriores situaciones, como representante del sector administrativo de Seguridad, Convivencia y Justicia, acudo a sus buenos oficios, como representante de la entidad rectora responsable de regular la contabilidad general de la nación, con autoridad doctrinaria en materia de interpretación normativa contable; en la orientación necesaria y pertinente para la toma de decisiones tendientes a la regularización de la situación de los bienes enunciados, y de esta manera contribuir a la gestión de un Estado moderno y transparente.

Particularmente me refiero a la instalación de una mesa de trabajo con los funcionarios de la CGN, idóneos en materia de experiencia y conocimiento suficiente para brindar la asesoría necesaria al equipo técnico y jurídico de la Subsecretaría de Inversiones y Fortalecimiento a las Capacidades Operativas, que determine finalmente el tratamiento administrativo acertado para los bienes no ingresados a la Secretaria de Seguridad, conforme a lo antes señalado.”

Al respecto se convocó una mesa de trabajo llevada a cabo el 28 de junio de 2021 a las 2:00 p.m., entre la CGN y la Secretaría de Seguridad Convivencia y Justicia, en donde se explicó nuevamente el contexto de la consulta y la CGN se comprometió a emitir un concepto contable.

CONSIDERACIONES

Los literales i y j del artículo 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, indican:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”. (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en su numeral 6.1.1. Activos, indica:

“6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

79. Se reconocen 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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno establece que, para reconocer un elemento en los estados financieros de la entidad, dicho elemento debe cumplir la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto; debe tener la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y su valor debe medirse fiablemente.

Respecto a los activos, el referido Marco Conceptual establece que son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Para evaluar si existe o no control sobre los recursos, se deben tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso a los recursos o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que los recursos se usen para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados de los recursos.

Cabe destacar que, si bien en algunas circunstancias el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este, por lo que no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

En el caso concreto se tiene que se subrogó a la Secretaría Distrital de Seguridad Convivencia y Justicia ciento cuarenta y cinco contratos de comodato suscritos por el liquidado Fondo de Vigilancia y Seguridad. No obstante, una vez la Dirección de Bienes de la Secretaría realizó la verificación del inventario, se percató de que algunos bienes no le fueron entregados por parte las entidades comodatarias y al consultarles a dichas entidades, se encontró que algunos de los bienes fueron dados de baja por las mismas y sobre otros no se ha recibido respuesta sobre su ubicación o estado.

Así las cosas, dado que los bienes objeto de consulta que se encuentran obsoletos, perdidos o extraviados no cumplen con los requisitos para su reconocimiento como activos, la Secretaría no deberá reconocerlos en sus Estados Financieros.

Ahora bien, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo de la Ley le corresponde formular al Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública.

En este sentido, es pertinente señalar que la CGN no es competente para pronunciarse sobre el tratamiento administrativo aplicable a los bienes relacionados en los contratos de comodato que no fueron encontrados por la Secretaría de Seguridad Convivencia y Justicia de Bogotá, así como de los catalogados como obsoletos o inexistentes, por cuanto dicho asunto obedece a un tema de carácter administrativo que le corresponde a la Secretaría evaluar.

CONCEPTO No. 20211100060511 DEL 23-07-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Conformación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable en las entidades contables públicas

Doctor
ALDEMAR YAQUENO RODRÍGUEZ
Contador General del Departamento
Departamento de Nariño
Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010035812, el 08 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El DEPARTAMENTO DE NARIÑO ... quien se encuentra adelantando en estos momentos un proceso de Depuración y Sostenibilidad Contable para sus dependencias, por lo cual de manera respetuosa me dirijo a usted con el fin de solicitar se emita concepto por parte de su entidad, debido a que el DEPARTAMENTO tiene a la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN DEPARTAMENTAL DE NARIÑO como entidad agregada..., pero que de igual manera tiene un profesional en contabilidad (Contador) dentro de su planta de personal, el cual certifica los Estados Financieros de dicha entidad y hace entrega al Departamento los informes consolidados para la agregación a los Estados Financieros de la Gobernación.

Por lo anteriormente mencionado necesitamos claridad sobre el tema en mención con el fin de no incurrir en acciones que estén fuera de nuestro alcance y si no está dentro de nuestra responsabilidad realizar este proceso a la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN DEPARTAMENTAL DE NARIÑO ellos deberían conformar su propio Comité de Depuración y Sostenibilidad Contable o deberán recurrir al que está conformado por el DEPARTAMENTO DE NARIÑO.”

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 456 de 2017, establece:

“4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

69. Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

70. La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal; y como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 de la Norma de proceso contable y sistema documental contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

(...)

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las

características cualitativas de la información financiera. d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.

e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.

f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.

g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.

b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.

c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.

d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.

e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.

f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.

g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.

i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.

b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.

c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.

- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

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.

3.2.5. Responsabilidad de los contadores de las entidades que agregan información

El contador público que tenga a cargo la contabilidad de la entidad que agrega información financiera de entidades y organismos sin personería jurídica deberá implementar los controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de información agregada a la Contaduría General de la Nación.

(...)

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)

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta lo señalado en el numeral 3.2.15. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, 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 las cosas, respecto a su inquietud sobre la constitución del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, es preciso señalar que dado que obedece a una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera, son las entidades contables públicas quienes pueden constituirlo.

En virtud de lo anterior, en caso de que la entidad contable pública se haya definido como unidad jurídica, el único Comité Técnico de Sostenibilidad Contable será el constituido por el Departamento de Nariño, el cual, en caso de que haya adoptado la forma de organización y ejecución del proceso contable de contabilidad separada en unidades contables, deberá integrar a su información financiera la de sus unidades contables, entre ellas, la Secretaría de Educación Departamental de Nariño.

Por otro lado, en caso que la entidad contable pública se haya definido en función de las unidades administrativas, en donde cada unidad administrativa prepara y presenta sus propios estados financieros, la Secretaría de Educación Departamental de Nariño podrá constituir su propio Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, en atención a que correspondería a una entidad contable pública diferente al Departamento, aunque para efecto de reporte a la CGN, el Departamento deba agregar su información.

CONCEPTO No. 20211100061751 DEL 04-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de ingresos cuando el concesionario no está obligado a suministrar informes de liquidación de forma mensual.

Doctora
MORALBA LÓPEZ CORDERO
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Unidad Administrativa Especial de la Aeronáutica Civil (AEROCIVIL)
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010037592 el 22 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

Contexto

1. AEROCIVIL tiene suscritos cinco (5) contratos de concesión de aeropuertos con igual número de concesionarios y en todos se han cedido parte de los ingresos, recibiendo a cambio una contraprestación económica en dinero, en ejecución de obras, o en las dos modalidades.
2. El contrato de mayor representación en términos económicos es el celebrado con OPAIN del Aeropuerto Internacional el Dorado, que tiene una contraprestación a favor de AEROCIVIL del 46.16% de los ingresos cedidos, pagaderos en dos cuotas semestrales que se vencen el 30 de junio y el 31 de diciembre de cada anualidad, cuyo pago se realiza generalmente en julio la primera y en enero del año siguiente la segunda. Vale advertir que estos ingresos para AEROCIVIL representan el 75% de todas las concesiones y el 56% de la totalidad de los ingresos de la Entidad.
3. Teniendo en cuenta este pacto contractual de remunerar al Estado cada seis meses, NO hay obligación contractual alguna del concesionario para emitir informes de recaudo o liquidaciones de Ingresos mensuales.
4. Por esta razón actualmente los ingresos se reconocen en los Estados Financieros cuando la entidad recibe el recaudo de las diferentes cuotas, es decir, en julio de ese año o en enero del año siguiente. Esto significa que

el recaudo de la cuota del mes de enero queda reconocido en dicho año, aunque corresponde a ingresos devengados en el periodo anterior (segundo semestre).

5. La CGR en sus dictámenes ha dejado esta situación como un hallazgo dado que no hay registros mensuales de estos ingresos y la cuota del segundo semestre queda registrada como ingreso del periodo siguiente, lo cual ha llevado siempre a dictámenes negativos.

Inquietudes y propuesta:

NO contamos con una alternativa que nos permita conocer un valor mensual de contraprestación, para el reconocimiento en nuestros Estados Financieros mensuales, que reiteramos solo lo conocemos cuando se efectúa la liquidación y consignación en julio para lo correspondiente al primer semestre, y en enero del año siguiente para lo del segundo semestre del año anterior.

Frente a esto, ¿cuál sería la alternativa contable que podemos utilizar, a la luz del RCP actual, para reconocer mensualmente la contraprestación y que todos los ingresos queden reconocidos en el respectivo periodo, aunque el recaudo de la segunda cuota se realice en el año siguiente? Teniendo en cuenta que el concesionario no tiene obligación de suministrar información mensual.

¿Podemos utilizar estimaciones mensuales, en concordancia con el criterio de medición fiable, tomando como base las series históricas reales y comportamiento de los últimos periodos? Y, una vez recibida la liquidación, ¿efectuar los ajustes contables que correspondan? Una estadística que tenemos nos indica que la liquidación y el recaudo recibido no difiere en más del 2% de lo inicialmente estimado con los históricos de liquidación y recaudo por el concesionario.

Queremos señalar que la CGN en concepto emitido en aplicación del anterior RCP con radicado No. 20142000030191 del 21 de octubre de 2014, y frente a esta inquietud expresó:

“(…)

Pregunta N° 3:

Para las contraprestaciones de Aerocivil que se calculan como un porcentaje del Ingreso Bruto causado por la Sociedad Concesionaria dentro de su ejecución contractual, de acuerdo con la periodicidad prevista en cada contrato (mensual, bimestral, trimestral y semestral), la AEROCIVIL causa los ingresos por contraprestación de manera mensual sobre el valor proyectado de los ingresos del concesionario y cuando se efectúa el pago por parte de la Sociedad Concesionaria en el periodo respectivo, se procede a ajustar la diferencia.

¿Es procedente causar el ingreso por contraprestación de acuerdo con el procedimiento anteriormente informado?

De no ser así, cómo debería causarse el ingreso por contraprestación dado que existen pagos variables en periodos no mensuales?”

Al respecto, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

(...)

En cuanto a la pregunta 3, la causación de los ingresos por la contraprestación económica en las concesiones debe efectuarse con base en los informes que soporten los flujos recaudados de las tasas, de conformidad como lo establece el párrafo 2 del numeral 11 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la infraestructura de transporte. En consecuencia, en concordancia con el principio de prudencia, no podrá reconocerse el ingreso basándose en meras expectativas de recaudo.

(...)”

Frente a lo expresado por la CGN en el concepto indicado, la diferencia ahora es que no se trata de mera expectativa de recaudo, porque el ingreso está devengado mensualmente, sino de la imposibilidad de conocer su valor mensual. Solo se conoce semestralmente como se ha señalado, pero para la entidad y para la CGR se deben hacer los reconocimientos mensuales. Esto con el fin de poder asociar los gastos mensuales con los ingresos mensuales.

Respetada doctora Marleny, consideramos que nuestra propuesta de reconocer estos ingresos mensuales a partir de estimar su valor, dada la imposibilidad contractual de exigir información mensual, no riñe con la condición de estimaciones fiables, en razón a que los ajustes posteriores con la liquidación oficial (semestral), como se indicó, no superan el 2% de la estimación realizada, lo que hace razonable nuestros Estados Financieros mensuales, al poder asociar estos ingresos con los gastos.

Es importante aclarar que no todos los contratos de concesión tienen el mismo comportamiento de liquidación semestral. Existen otros que son trimestrales, bimestrales y mensuales. Para aquellos diferentes a los mensuales ¿se podría también estimar su valor mensual?

(...)”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en los numerales 4, 5 y 6 establece lo siguiente:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

13. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

17. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

19. 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.

20. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios.

21. 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.

22. La utilidad de la información financiera depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

41. Asociación: Los costos y gastos se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los cargos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos con contraprestación. Este proceso implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

83. Se reconocen como ingresos, los incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable, bien sea en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y que no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad. Para que el ingreso se pueda reconocer, la partida debe medirse fiablemente.

84. Esto significa que el reconocimiento del ingreso ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos del valor de los activos o con la disminución del valor de los pasivos; por ejemplo, el reconocimiento del ingreso ocurre junto con el incremento neto de activos derivado de una venta de bienes o servicios, o con la disminución en los pasivos como resultado de la renuncia o extinción del derecho de cobro por parte del acreedor.

85. 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 futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros

(...)” (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 anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 218 del 2020, indica en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, lo siguiente:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, incorporado por la Resolución 602 de 2018, en el numeral 13 indica lo siguiente:

“13. FLUJOS DE INFORMACIÓN CONTABLE

Las entidades que participen en los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte deben garantizar adecuados flujos de información, que les permitan, con base en políticas contables definidas por estas, registrar de manera razonable y oportuna las operaciones que se realicen entre ellas, asegurando que se cumplan las características cualitativas de la información financiera.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Se hace necesario precisar que 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, no profiere ni se pronuncia en torno a metodologías de cálculo, pues estas se encuentran sujetas a las particularidades de las entidades y al juicio profesional de sus colaboradores, con el fin de que los estados financieros representen fielmente los hechos económicos.

Por lo anterior, se da respuesta al caso particular en los siguientes términos:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, incorpora las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel.

La información financiera es relevante, si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, siempre que esta sea material y tenga valor predictivo, confirmatorio, o ambos. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios, siendo un aspecto específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas contables.

Por su parte, 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, Aerocivil deberá velar por el cumplimiento de las características cualitativas fundamentales, de forma que, en la medida que cuente con la información necesaria, se incorporen todos los hechos económicos que cumplan con la política contable de materialidad, en la información financiera de la entidad.

Ahora bien, de conformidad con los principios de contabilidad pública de devengo, esencia sobre forma y asociación contenidos en el Marco Conceptual antes referido, los ingresos deben reconocerse cuando surja el derecho de cobro, independientemente del instante en el cual se produce el flujo de efectivo, y la forma legal

que representa la operación, al paso que debe garantizarse la adecuada asociación de los ingresos con los respectivos costos y gastos en los que se incurre.

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 futuros, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente sobre el incremento del potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros.

En ese sentido, los ingresos objeto de su consulta serán reconocidos por la entidad concedente cuando suceda el hecho económico, y en la proporción en que se tenga el derecho siempre que pueda medirse de forma fiable, afectando las cuentas por cobrar, según corresponda, independientemente de si el pago se efectúa en un mes o en un periodo contable posterior, los cuales deben estar asociados con los costos y gastos en los que se incurre.

La inexistencia del soporte representado en informes de recaudo o liquidaciones de ingresos mensuales por parte del concesionario no implica la ausencia del reconocimiento del hecho económico, las entidades involucradas en la operación deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información, que les permitan, con base en políticas contables definidas por estas, registrar de manera razonable y oportuna las transacciones que se realicen entre ellas, asegurando que se cumplan las características cualitativas de la información financiera.

Desde la perspectiva del proceso contable es pertinente preciar que administrativamente las entidades públicas pueden inducir en sus procedimientos, a que el flujo de los soportes contables correspondientes se ejecute dentro de un determinado tiempo, que puede ser mensual, para el registro oportuno de las operaciones, pero ello no debe contraponerse a la correcta aplicación integral de la regulación contable.

CONCEPTO No. 20211100061761 DEL 04-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Manejo contable de los bienes devolutivos.

Doctora
ELIANA PRADA
Ministerio de Relaciones Exteriores
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010037592 el 23 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) solicitamos nos den claridad respecto a la pregunta que incluyen en el FURAG referente a ingresar los bienes de carácter devolutivo a la entidad estos, en el caso específico a lo que se refiere bienes de carácter devolutivo de la entidad ¿se centra únicamente en los bienes que son propios de la Entidad? o ¿Incluye los bienes que son suministrados por proveedores (Ej: Impresoras, otros) que pernotan en la Entidad?”

En el Radicado N° 20215000214901 del 18 de junio de 2021, emitido por el Departamento Administrativo de la Función Pública, se precisa:

“Acorde con lo anterior, es necesario analizar las preguntas objeto de su consulta en el marco general de Contabilidad Pública, a fin de establecer el manejo adecuado de los bienes devolutivos a los cuales se refieren las preguntas incluidas en el formulario FURAG.”

CONSIDERACIONES

La Resolución 3940 del 28 de diciembre de 2020 del Ministerio de Relaciones Exteriores, “por la cual se actualiza el Manual de Políticas y Procedimientos Administrativos para el Manejo de Bienes Muebles e Inmuebles del Ministerio de Relaciones Exteriores y su Fondo Rotatorio y se deroga la Resolución 0213F de 2013”, indica en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 9. DEFINICIONES. Para los efectos de la presente resolución, se aplicarán las siguientes definiciones y las registradas en el Manual de Políticas Contables del Ministerio de Relaciones Exteriores y su Fondo Rotatorio:

(...)

Bienes devolutivos: Bienes que no se consumen con el primer uso, se deterioran y perecen con el tiempo por su naturaleza. Deben ser devueltos a la administración que los entregó. Son objeto de depreciación y amortización.

Bienes devolutivos en servicio en las dependencias: Se registran los bienes que se encuentran al servicio de los funcionarios o contratistas, prestando una función o cometido público para el cual fueron adquiridos.

(...)

ARTÍCULO 14. INGRESO DE BIENES AL ALMACÉN SEGÚN SU ORIGEN. Es el ingreso de bienes muebles al almacén, de acuerdo con su origen, pueden darse por:

(...)

7. Reintegro de bienes en servicio: Es la reincorporación a las bodegas del almacén de los bienes devolutivos entregados por funcionarios y/o contratistas del Ministerio de Relaciones Exteriores y su Fondo Rotatorio, por considerarse inservibles, obsoletos o para reasignación, devolución que debe efectuarse mediante el diligenciamiento del formato establecido.

(...)

ARTÍCULO 34. ALMACENAMIENTO DE LOS BIENES. El almacenamiento, manejo y distribución de los bienes en el almacén, al igual que la aplicación de las normas de seguridad para su conservación, es responsabilidad del Coordinador del Grupo Interno de Trabajo de Almacén.

(...)

14. Los bienes devolutivos deben permanecer el menor tiempo posible almacenados, en caso de persistir esta situación, se debe realizar las gestiones del caso para su puesta al servicio o traslado a otras Entidades de tal forma que se evite su deterioro u obsolescencia.

(...)

ARTÍCULO 38. SALIDA DE BIENES DEL ALMACÉN. Es el retiro de un bien de la bodega, acompañado de la expedición del comprobante de salida de almacén; que es el documento soporte mediante el cual se identifica clara y detalladamente la salida física y real del bien, cesando de esta manera y mediante requisito probatorio, la responsabilidad por custodia, administración, conservación y uso, por parte del almacén y quedando en poder del funcionario o contratista responsable. Ninguna persona sin vinculación laboral con el Ministerio de Relaciones Exteriores y su Fondo Rotatorio están autorizadas para recibir bajo su cargo la responsabilidad y asignación de bienes. Las salidas de los bienes del almacén pueden originarse por:

1. Por suministro de bienes devolutivos: Es la asignación de bienes a los funcionarios y contratistas del Ministerio de Relaciones Exteriores y su Fondo Rotatorio para que éstos desarrollen sus funciones, quienes asumen la responsabilidad de su guarda, administración, conservación y uso, cesando de esta manera la responsabilidad del almacén. Bajo esta modalidad entre otros, se contemplan los siguientes tipos de bienes: plantas, redes, líneas, maquinaria y equipo, equipo médico y científico, muebles y enseres, equipo de oficina, equipos de comunicación y computación, equipo de transporte, equipo de comedor, cocina, despensa y hotelería, software, licencias, bienes de arte y cultura. (...)

ARTÍCULO 77. ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA. Son los bienes devolutivos cuyo valor de adquisición es inferior de (50) UVT y su incorporación en el sistema de inventario y contable se realizará de acuerdo a lo señalado en el Manual de Políticas Contables del Ministerio de Relaciones Exteriores y su Fondo Rotatorio. (...)" (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en los numerales 4, 5 y 6 se establece lo siguiente:

"4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

13. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

17. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio. (...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero. (...)” (Subrayados fuera de texto)

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante Resolución N°193 de 2016, indica en los numerales 2.1.2 Políticas de operación y 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, lo siguiente:

“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)

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.

Así las cosas, desde la perspectiva contable se procede a dar respuesta a su consulta, en los siguientes términos:

Los artículos 9 y 77 de la Resolución 3940 de 2020, indica que los bienes devolutivos son bienes cuyo valor de adquisición es inferior de 50 UVT, que no se consumen con el primer uso, pero sufren deterioro y perecen con el tiempo por su naturaleza.

Son bienes devolutivos para la entidad: plantas, redes, líneas, maquinaria y equipo, equipo médico y científico, muebles y enseres, equipo de oficina, equipos de comunicación y computación, equipo de transporte, equipo de comedor, cocina, despensa y hotelería, software, licencias, bienes de arte y cultura.

Ahora bien, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno incorpora la característica cualitativa fundamental de Relevancia, la cual establece que la información es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, siempre que esta sea material y tenga valor predictivo, confirmatorio, o ambos. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios, siendo un aspecto específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas contables.

Por lo tanto, en función de la cuantía o naturaleza, dentro de la política de materialidad, el Ministerio de Relaciones exteriores podrá determinar para ciertos hechos económicos que no son materiales, la posibilidad de cargar el costo total de adquisición al resultado del periodo, en concordancia con las particularidades de la entidad contable pública.

Lo anterior, sin perjuicio de establecer una política operativa para implementar mecanismos de control que considere pertinentes para la gestión, administración y preservación de estos bienes al interior de la entidad.

De otra parte, el numeral 6.1.1. del Marco Conceptual antes referido, señala que un hecho económico podrá ser reconocido como activo siempre que sea controlado por la entidad, se espere obtener de este un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, y su valor pueda medirse con fiabilidad.

Al evaluar si existe o no control sobre un bien, la entidad debe tener en cuenta, no solamente la titularidad legal, sino también los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, 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.

En ese sentido, será la entidad pública la encargada de aplicar juicios profesionales para abordar de manera integral la definición de activo y lo definido en la política contable de materialidad, a fin de registrar los bienes devolutivos como activo, o afectar directamente el gasto en el resultado del periodo.

Si realizado el análisis, la entidad evidencia que los bienes devolutivos cumplen con los parámetros para ser reconocidos como activos, se deberán incorporar atendiendo el principio de devengo, y su clasificación corresponderá a la intención que se tenga sobre los mismos.

Por lo tanto, los bienes devolutivos se podrán clasificar en la categoría de propiedades, planta y equipo, inventarios, activos intangibles, entre otros, para lo cual la entidad deberá seguir los criterios de estas normas, a fin de reconocerlos, medirlos, darlos de baja en cuentas y revelarlos en los estados financieros.

CONCEPTO No. 20211100064711 DEL 11-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las operaciones del Fondo Nacional de Fomento de la Papa y el Fondo Nacional de Fomento Hortifrutícola.

Señora
DEYSI MILENA SALAZAR ALARCÓN
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100039392, el 30 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Los Fondos Nacionales de Fomento son cuentas especiales o separadas que tiene por objeto general impulsar las actividades que contribuyan al fomento del desarrollo de un Sector, de acuerdo a la ley que los reglamente. Estos fondos reciben recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación y carecen de una personería jurídica, y requieren de una entidad externa que administre y cumpla con las funciones que los fondos por su naturaleza no pueden ejecutar, por ejemplo, la presentación de declaraciones tributarias.

Con base en las precisiones anteriormente señaladas, quisiera obtener por parte de su despacho, respuesta a los siguientes interrogantes:

- 1. ¿Los registros contables que soportan las operaciones del Fondo de Fomento deben ser incluidos como parte de la operación de la entidad administradora?, Es decir, ¿Los estados financieros de la entidad administradora deben incluir y revelar dichas operaciones?*
- 2. Si la entidad administradora no debe incorporar las operaciones del Fondo en sus estados financieros, esto generaría diferencias entre la información contable y la información fiscal. En este caso, ¿La entidad administradora podría ser requerida por las autoridades fiscales?*
- 3. ¿La entidad administradora del Fondo de Fomento, tiene algún tipo de responsabilidad, frente a los hechos económicos registrados en los libros de contabilidad del Fondo de Fomento?”*

A través de comunicación telefónica se aclara que consulta está enfocada al Fondo Nacional de Fomento de la Papa y para Asohofrucol o Fondo Nacional de Fomento Hortifrutícola.

CONSIDERACIONES

La Ley 1707 de 2014, por medio de la cual se establece la cuota de fomento de la papa, se crea un Fondo de Fomento, se establecen normas para su recaudo y administración y se dictan otras disposiciones, señala:

“Artículo 9°. Creación del Fondo de Fomento de la Papa. Créase el Fondo de Fomento de la Papa como una cuenta especial de manejo, bajo el nombre "Fondo Nacional de Fomento de la Papa", constituida con los recursos provenientes del recaudo de la Cuota de Fomento de la Papa, cuyo destino exclusivo será el que corresponda a los objetivos previstos en la presente ley. (...)

Artículo 13. Recaudo y administración del Fondo de Fomento de la Papa. El Gobierno Nacional, a través del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, contratará con la entidad más representativa de los productores de papa a nivel nacional el recaudo y la administración del Fondo Nacional de Fomento de la Papa o en su defecto a través de una sociedad fiduciaria. (...)

Parágrafo 2°. El recaudo de la Cuota de Fomento de la Papa establecida por medio de la presente ley, requiere que se encuentre vigente el contrato entre el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y la entidad administradora del Fondo.

Parágrafo 3°. El contrato especial de administración señalará a la entidad administradora lo relativo al manejo de los recursos del Fondo, los criterios de gerencia y administración, la definición y establecimiento de planes, programas y proyectos, las facultades y prohibiciones de la entidad administradora, el plazo del contrato que inicialmente será por cinco (5) años y el valor de la contraprestación por la administración y recaudo de la cuota que será hasta del diez por ciento (10%) del recaudo anual, así como los demás requisitos y condiciones que se precisen para el cumplimiento de los objetivos.

Artículo 14. Supervisión y vigilancia del Fondo de Fomento de la Papa. El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural hará la evaluación, control e inspección de los planes, programas y proyectos que se desarrollen con los recursos del Fondo, para ello la entidad administradora deberá rendir semestralmente informes sobre los recursos obtenidos y su inversión.

Parágrafo. El Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural podrá verificar dichos informes inspeccionando los libros y demás documentos que la entidad administradora deberá conservar de la administración del Fondo. (...) (Subrayado fuera de texto)

La Ley 118 de 1994, Por la cual se establece la cuota de fomento hortifrutícola, se crea un fondo de fomento, se establecen normas para su recaudo y administración y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTICULO 7°. Créase el Fondo Nacional de Fomento Hortifrutícola como una cuenta especial de manejo constituida con los recursos provenientes del recaudo de la Cuota de Fomento Hortifrutícola. (...)

ARTICULO 9°. El Ministerio de Agricultura contratará con la Federación Nacional de Productores de Hortalizas y Frutales la administración del Fondo y recaudo de la Cuota.

En caso de que dicha Federación pierda las condiciones requeridas para la administración del Fondo o incumpla el contrato, el Ministerio de Agricultura deberá contratar la administración del Fondo con una entidad gremial del sector agrícola, cuyo objeto social sea afín a los propósitos de la presente ley.

El contrato administrativo señalará a la entidad administradora lo relativo al manejo de los recursos del Fondo, los criterios de gerencia estratégica y administración por objetivos, la definición y establecimientos de programas y proyectos, las facultades y prohibiciones de la entidad administradora, el plazo del contrato que inicialmente será por cinco años, y los demás requisitos y condiciones que se requiera por el cumplimiento de los objetivos y determinarán que el valor de la contraprestación por la administración y recaudo de la cuota, será del diez por ciento (10%) del recaudo anual. (...)

ARTICULO 11. Los activos que se adquieran con los recursos del Fondo deberán incorporarse a la cuenta especial del mismo. En cada operación deberá quedar establecido que el bien adquirido hace parte del Fondo. En caso de que éste se liquide todos sus bienes incluidos los dineros del Fondo que se encuentren en caja o en bancos, una vez cancelados los pasivos serán entregados por el Ministerio de Agricultura a una entidad pública o privada especializada, con el fin de que los invierta en los mismos objetivos a los establecidos en la presente ley.

ARTICULO 12. Para que pueda recaudarse la cuota de fomento Hortifrutícola establecida por medio de la presente Ley, es necesario que esté vigente el contrato entre el Ministerio de Agricultura y la entidad administradora del Fondo.

ARTICULO 13. El Ministerio de Agricultura hará la evaluación, control e inspección de los programas y proyectos que se desarrollen con los recursos de la cuota. La entidad administradora deberá rendir semestralmente informes sobre los recursos obtenidos y su inversión.

El Ministerio de Agricultura podrá verificar dichos informes inspeccionando los libros y demás documentos que la entidad administradora deberá conservar de la administración del Fondo. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015 y modificado por la Resolución N° 167 de 2020, sobre el principio de Devengo establece: “los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, (...)” (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el referido Marco Conceptual, define en el numeral 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros:

“75. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

76. La probabilidad, como condición para el reconocimiento, se utiliza con referencia al grado de certidumbre con que el potencial de servicio o los beneficios económicos futuros asociados llegarán o saldrán de la entidad.

La certidumbre correspondiente al potencial de servicio o al flujo de los beneficios económicos futuros se evalúa a partir de la información disponible. Así, por ejemplo, cuando es probable que el deudor cancele una cuenta por cobrar, es justificable reconocer tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, algunas cuentas por cobrar podrían no ser canceladas y, por tanto, se reconoce un gasto que represente la reducción esperada en el valor del recurso.

77. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere el uso de estimaciones razonables como una parte esencial en la elaboración de los estados financieros, sin que ello menoscabe su fiabilidad. Sin embargo, cuando no se puede hacer una estimación razonable, la partida no se reconoce. Así, por ejemplo, aunque las indemnizaciones asociadas a un litigio en contra de la entidad cumplan las definiciones de pasivo y gasto y la condición de probabilidad para ser reconocidas, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la indemnización a pagar.

78. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana presentando, en las notas a los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la presentación en las notas a los estados financieros puede proporcionar información sobre los elementos que cumplen algunas, aunque no todas, las características de su definición. Dicha presentación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la presentación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera de la entidad.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se da respuesta a cada una de sus preguntas:

PREGUNTA 1 y 3

Los hechos económicos de las operaciones efectuadas por los Fondos de Fomento se reconocerán atendiendo su esencia económica en el momento en que estos sucedan, esto es cuando surjan los derechos y las obligaciones que inciden en el resultado del periodo, tomando como referente los lineamientos establecidos por cada entidad administradora para el adecuado reconocimiento de los elementos de los estados financieros, por tanto, es la entidad administradora la responsable de una correcta incorporación de la información financiera del Fondo administrado en sus estados financieros.

PREGUNTA 2

Si bien la entidad administradora incorpora la información financiera del Fondo administrado, corresponde a la entidad establecer procedimientos operativos que permitan la generación de información exclusiva del Fondo que servirá como base para la elaboración de los informes financieros y demás informes del Fondo que puedan requerir las entidades supervisoras, así como las entidades de vigilancia y control, en cumplimiento del requerimiento legal.

CONCEPTO No. 20211100064981 DEL 13-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Soportes contables que respaldan el suministro de datos en los sistemas de información

Doctora
DIANA CENEIDA TREJOS MENA
Jefe de oficina
Alcaldía de Santiago de Cali
Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010039762 el 30 de junio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención al numeral 3.2.8 Eficiencia de los sistemas de información, establecido en el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, según Resolución 193 de 2016, en la cual se lee: (...) “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.”, la Contraloría General de Santiago de Cali, en el informe de Auditoría Financiera y de Gestión al Municipio de Santiago de Cali, Vigencia 2020, formuló el siguiente Hallazgo administrativo.

Hallazgo administrativo N° 7 – Riesgos de la información manual incorporada al SAP

Se evidenció que existen procesos no integrados a SAP cuya información es remitida en archivos Excel, por las áreas responsables a la Contaduría, para ser integrada a la contabilidad, los cuales generan un riesgo para garantizar el procesamiento, seguridad y exactitud de la información contable, como son:

- *Pago de anticipos de cesantías “*
- *Prestaciones sociales de S. Educación*
- *Reconocimiento de procesos judiciales y laudos arbitrales*
- *Encargos fiduciarios*
- *Información contable del CDAV-Secretaría de Movilidad*

- *Rentas administradas por la Secretaría de Seguridad y Justicia, secretaria de Movilidad, Secretaría de Vivienda Social y Hábitat y el Departamento Administrativo de Gestión del Medio Ambiente DAGMA*

Es deber de la entidad cumplir con lo establecido en el numeral 3.2.8 – eficiencia de los sistemas de información de la Resolución 193 de 2016 expedida por la Contaduría General de la Nación: “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.”

Lo anterior, por debilidades en las herramientas de procesamiento de información en Excel lo cual debilita los mecanismos de seguridad de la información, que, aunque se utilicen los perfiles de acceso a los computadores de la entidad, no es suficiente ya que la información gestionada de manera manual es más vulnerable y factible de riesgos que conlleven a que se pueda quedar información sin registrar.

Como se puede observar, y con el fin de atender las actividades contempladas en el plan de mejoramiento suscrito con dicho órgano de control, y teniendo en cuenta que existe información que es generada por entidades externas a la administración distrital, como es el caso de:

- *Centro de Diagnóstico Automotor CDAV*
- *Entidades fiduciarias,*
- *Ministerio de Educación (Sistema de información HUMANO)*
- *Sistema de Información de Procesos Judiciales JURISOFT*

Solicitamos de manera respetuosa, emitir concepto para establecer y/o dar claridad con respecto a la aplicación del numeral 3.2.8 Eficiencia de los sistemas de información, como quiera que la Contraloría advierte “que existen procesos no integrados a SAP cuya información es remitida en archivos Excel”; toda vez que, se trata de sistemas financieros y contables de entidades externas a la Alcaldía distrital y que por ese mismo motivo estos sistemas no están integrados al SGAFT-SAP de la Alcaldía de Santiago de Cali, si no que proveen contabilidad del distrito, para lo cual, la administración cuenta con los controles que garantizan la calidad y la seguridad de la información; entre las que se encuentran: conciliaciones, Políticas de operación, y Procedimientos en los que se encuentran establecidos los Puntos de Control Operativo; en consecuencia, con independencia de la forma como se procesa la información, el distrito de Santiago de Cali, garantiza la eficiencia y la eficacia en el procesamiento y generación de la información financiera, de acuerdo a lo establecido en el primer inciso del numeral 3.2.8 Eficiencia en los sistemas de información de la Resolución 193 de 2016.

(...)”

CONSIDERACIONES

El Decreto 1083 del 26 de mayo de 2015, emitido por la Presidencia de la República de Colombia, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, establece:

“ARTÍCULO 2.2.21.1.1 Definición del Sistema Nacional de Control Interno. El Sistema Nacional de Control Interno es el conjunto de instancias de articulación y participación, competencias y sistemas de control

interno, adoptados en ejercicio de la función administrativa por los organismos y entidades del Estado en todos sus órdenes, que de manera armónica, dinámica, efectiva, flexible y suficiente, fortalecen el cumplimiento cabal y oportuno de las funciones del Estado.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el numeral 4 establece lo siguiente:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

13. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

19. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable incorporada mediante la Resolución N° 525 de 2016 y sus modificaciones, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

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

(...)

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen 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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado mediante Resolución N°193 de 2016, indica en los siguientes numerales:

“3.2.3.1. Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria;

por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

(...)

3.2.8. 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.

En el mismo sentido y para efectos de garantizar el adecuado reporte de la información financiera a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública (CHIP), el jefe de la oficina de control interno, o quien haga sus veces, evaluará el cumplimiento de las políticas y protocolos de seguridad en la instalación, operación y mantenimiento de este aplicativo.

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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Las entidades públicas deben implementar sistemas de información, los cuales deberán evaluarse a través de la aplicación del Control Interno, definido por la ley como el conjunto de instancias de articulación y participación, adoptados en ejercicio de la función administrativa por los organismos y entidades del Estado en todos sus órdenes, que de manera armónica, dinámica, efectiva, flexible y suficiente, fortalecen el cumplimiento cabal y oportuno de las funciones del Estado, que debe ser aplicado por todas las entidades que conforman la administración pública.

Para la implementación de los sistemas de información que trata el párrafo anterior, la entidad deberá observar primeramente que estos contribuyan a la satisfacción de sus necesidades de información, atendiendo la naturaleza y complejidad de la entidad, así como que integren adecuadamente los principales procesos que tiene a cargo.

Ahora bien, es importante mencionar que el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, incorpora las características cualitativas fundamentales de Relevancia y representación fiel.

La información financiera es relevante, si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, siempre que esta sea material y tenga valor predictivo, confirmatorio, o ambos. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios, siendo un aspecto específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas contables. Por su parte, 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, la entidad deberá velar por el cumplimiento de las características cualitativas fundamentales, de forma que, en la medida que cuente con la información necesaria, se incorporen todos los hechos económicos que cumplan con la política contable de materialidad en la información financiera de la entidad, garantizando su representación fiel.

Al respecto, la Norma de proceso contable y sistema documental contable, y el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, indica que los hechos económicos que se incorporen deben estar respaldados por documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación, es decir, susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud, observando siempre los requerimientos establecidos en el marco normativo que le sea aplicable a la entidad.

Los documentos contables corresponden a soportes, comprobantes y libros de contabilidad, los cuales deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Aunado a esto, los documentos contables se pueden encontrar impresos o en archivos electrónicos, este último es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

Un soporte de contabilidad puede originarse de forma externa, es decir, proviene de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de

compra, cuentas de cobro, escrituras, entre otros; o de forma interna, los cuales son los elaborados por la entidad como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas, cuadros comparativos, entre otros. Los soportes contables de origen interno deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

Así las cosas, si los archivos en Excel cumplen con los anteriores lineamientos, podrán usarse para respaldar los hechos económicos realizados por la entidad, y proveer al sistema de información, el insumo básico para la obtención de la información cuantitativa y cualitativa.

Se recalca que, la entidad deberá realizar de forma permanente conciliaciones entre los saldos registrados en la contabilidad y los contenidos en los demás sistemas de información, con el fin de evitar que la información contable revele valores que no constituyen, entre otros, derechos y obligaciones, y garantizar que la totalidad de las operaciones sean registradas.

CONCEPTO No. 20211100066881 DEL 18-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Patrimonios autónomos sujetos al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. Patrimonios autónomos cuya información debe ser integrada a la de una entidad sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Doctor
JORGE ALBERTO MORENO VILLARREAL
Subdirector de Finanzas y Presupuesto
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010040332, el 07 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“1. Antecedentes:

1.1. Resolución No. 090 de mayo de 2020

La Resolución No. 090 del 8 de mayo de 2020 modifica y determina el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

El artículo 2 del procedimiento determina:

“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 en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración”. Subrayado nuestro.

El numeral 1 Recursos entregados en administración a sociedades fiduciarias del procedimiento, establece:

“De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario". Subrayado nuestro.

El numeral 1.2. Fiducia mercantil del procedimiento contable referido, establece las directrices para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad. Se determina lo siguiente:

"La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar 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.

Si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada". Subrayado nuestro.

1.2. Resolución No. 156 de mayo de 2018

La Resolución No.156 de mayo de 2018, por la cual se modifica la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación. Referente al ámbito de aplicación, el artículo cinco establece que 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 nuestro

1.3. Concepto CGN No. 20202000041351 DEL 10-08-2020

La CGN mediante Concepto No. 20202000041351 DEL 10-08-2020, con fecha 10 de agosto del 2020, emitió concepto técnico relacionado con los Patrimonios autónomos sujetos al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, los patrimonios autónomos cuya información debe ser integrada a una entidad sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y los patrimonios autónomos cuyo registro se debe realizar de acuerdo con el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en

administración, actualizado según la Resolución 090 de 2020. Como conclusiones a las consultas realizadas, la CGN estableció:

“De conformidad con lo establecido en el numeral 2º del artículo 5º de la Resolución 354 del 2007 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 del 2018), los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública, deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública. En este sentido, a estos patrimonios autónomos se les asignará el respectivo marco normativo que deben aplicar, y deberán reportar, de forma independiente, su información financiera a la CGN. Por su parte, el numeral 1º ejusdem, establece que las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores, deben integrar a su información, la de los patrimonios autónomos que constituyan. En virtud de lo anterior, los patrimonios autónomos cuya información debe ser integrada, son aquellos cuya constitución no haya obedecido al mandato contenido en un precepto normativo, sino a la voluntad de la entidad de celebrar el respectivo contrato de fiducia mercantil. Por lo cual, es palmario que no reportarán de forma independiente su información financiera, sino que será la entidad sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, quien así lo hará.

(...)

En el caso de los patrimonios autónomos cuya constitución sea obligatoria en virtud de una disposición legal y estén a cargo de una entidad pública sujeta al ámbito de aplicación de las Resoluciones 414 de 2014, 533 de 2015 o 461 de 2017, deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública. En este sentido, a estos patrimonios autónomos se les asignará el respectivo marco normativo que deben aplicar, y deberán reportar de forma independiente su información financiera a la CGN.

(...)

Ahora bien, el procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, sea del Marco Normativo para Entidades de Gobierno o del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, debe ser aplicado para el registro de los recursos de los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad o empresa que los controla, de acuerdo con lo establecido en el numeral 1º del artículo 5º de la Resolución 354 del 2007. Así pues, la entidad o empresa que los controla, que puede ser la fideicomitente, hará los respectivos registros de dicha información en su contabilidad, de acuerdo con lo establecido en el procedimiento.

Por otro lado, las entidades o empresas que controlan o son fideicomitentes de patrimonios autónomos cuya constitución se haya realizado en virtud de que una disposición legal así lo exigía, no deben aplicar dicho procedimiento, es decir, sus estados financieros no deben reflejar dichos recursos, porque dichos patrimonios autónomos son entidades contables públicas independientes, que deben aplicar el marco normativo que les sea asignado, y reportar directamente a la CGN sus estados financieros”. Subrayado nuestro

1.4. Convenios

El Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio (MVCT) celebró convenios interadministrativos de cooperación con la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. (FIDUCOLDEX), como administrador y vocero de los patrimonios autónomos INNPULSA COLOMBIA y COLOMBIA PRODUCTIVA.

Los objetos contractuales de los convenios interadministrativos, se establecieron para aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el MVCT y FIDUCOLDEX, como representante, vocero y administrador de los patrimonios autónomos referidos, para apoyar y fortalecer proyectos relacionados con el sector empresarial.

En ambos convenios, FIDUCOLDEX actúa comprometiendo única y exclusivamente el patrimonio de los citados fideicomisos. Los patrimonios autónomos tienen la obligación de administrar y ejecutar la totalidad de los recursos entregados por el MVCT, en el marco del objeto contractual establecido para cada caso.

1.5. Asignación de marco normativo y reporte de información contable.

Mediante comunicado 20183000037361, del 2 de agosto del 2018, la CGN le informa a FIDUCOLDEX que se ha asignado el Marco Normativo para Entidades de Gobierno definido en la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones en el sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública CHIP a los patrimonios autónomos: Fondo Nacional de Turismo FONTUR, INNPULSA y Programa de Transformación Productiva PTP, los cuales deben reportar la información contable.

2. Consultas.

En los procedimientos internos establecidos de control y verificación de actividades propias del proceso contable, actualmente se lleva a cabo el análisis de diferencias y conciliación de operaciones recíprocas con otras entidades, donde se observa que, el MVCT en aplicación a la Resolución 090 de 2020 registra un derecho en fideicomiso (cuenta contable 1926) y el patrimonio autónomo INNPULSA en aplicación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno registra los recursos en la cuenta contable 2902 - Recursos recibidos en administración, la cual está marcada como cuenta recíproca en las reglas de eliminación. Con relación a lo descrito anteriormente, nos permitimos realizar las siguientes consultas:

1. ¿Cuáles son las características específicas de los patrimonios autónomos que deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública y reportar la información contable directamente a la CGN? ¿Cuáles son los tipos de disposiciones legales, que hacen que los patrimonios autónomos deban aplicar el Régimen de Contabilidad Pública?

2. En los estados financieros de las entidades de gobierno, ¿Únicamente los patrimonios autónomos cuya información debe ser registrada en aplicación de la Resolución 090 de 2020, es de aquellos cuya constitución no haya obedecido al mandato contenido en un precepto normativo (disposición legal), sino a la voluntad de la entidad de celebrar el respectivo contrato de fiducia mercantil?

3. Si se entregan recursos a un patrimonio autónomo para su administración, por parte de una entidad de gobierno, y se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, ¿Cómo se debe registrar en los estados financieros los recursos entregados a patrimonios autónomos creados en virtud de una disposición legal?

4. Según lo señalado en el Concepto CGN No. 20202000041351 DEL 10-08-2020, ¿Que significa que los estados financieros no deben reflejar los recursos entregados por las entidades o empresas que controlan o son

fideicomitentes de patrimonios autónomos, cuya constitución se haya realizado en virtud de que una disposición legal?

5. En un patrimonio autónomo que se creó en virtud de una disposición legal, ¿Cómo debe registrar en sus estados financieros, la entidad que constituyó el patrimonio autónomo, quién es el fideicomitente, pero no es quien controla los recursos?

6. Si una ley emitida por el Congreso de la República establece que: “los recursos deberán ejecutarse a partir de la celebración de contratos de fiducia con sujeción a las reglas generales y del derecho comercial, ¿Es ejemplo de una disposición legal de las que se tratan en el Concepto CGN No. 20202000041351 DEL 10-08-2020 y en la Resolución 090 de 2020?”

CONSIDERACIONES

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 (modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 del 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;

(...)”. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo de Entidades de Gobierno mediante la Resolución 386 de 2018 y actualizado según la Resolución 090 de 2020, señala:

“PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

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 en administración a sociedades fiduciarias y a entidades distintas de las sociedades fiduciarias. También aplica a las entidades de gobierno cuando reciban recursos de terceros para su administración.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

Este numeral aplica para el registro de los patrimonios autónomos que se deban integrar 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.

Si el patrimonio autónomo es constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal y está a cargo de una entidad pública, este se considerará una entidad contable pública y se le aplicará el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado, con independencia de que sea administrado por una sociedad fiduciaria pública o privada”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Características de los patrimonios autónomos que deben aplicar el RCP

1.1. ¿Cuáles son las características específicas de los patrimonios autónomos que deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública y reportar la información contable directamente a la CGN?

Los patrimonios autónomos que se consideran entidades contables públicas y, por lo tanto, deben aplicar el Marco Normativo correspondiente del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), se caracterizan porque se constituyen obligatoriamente en virtud de una disposición legal y están a cargo de una entidad pública, con independencia de que sean administrados por una sociedad fiduciaria pública o privada.

1.2. ¿Cuáles son los tipos de disposiciones legales que hacen que los patrimonios autónomos deban aplicar el Régimen de Contabilidad Pública?

Al considerar que esta inquietud es materia de ocupación del Grupo Interno de Trabajo (GIT) de Jurídica de la CGN, se informa que se realizó el traslado de la solicitud para que sea analizada y se emita pronunciamiento sobre el particular por parte de ese despacho.

2. En los estados financieros de las entidades de gobierno, ¿únicamente los patrimonios autónomos cuya información debe ser registrada en aplicación de la Resolución 090 de 2020, es de aquellos cuya constitución no haya obedecido al mandato contenido en un precepto normativo (disposición legal), sino a la voluntad de la entidad de celebrar el respectivo contrato de fiducia mercantil?

El numeral 1.2. Fiducia mercantil, del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, aplicará únicamente para el registro de los recursos entregados a los patrimonios autónomos que se deban integrar a la información financiera de la entidad que los controlan, de acuerdo con lo

establecido en el numeral 1 del artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 del 2018, la cual establece el ámbito de aplicación del RCP. Estos patrimonios autónomos se caracterizan porque su constitución no obedece al mandato contenido en un precepto normativo, sino a la voluntad de la entidad de celebrar el respectivo contrato de fiducia mercantil.

3. Si se entregan recursos a un patrimonio autónomo para su administración, por parte de una entidad de gobierno, y se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, ¿Cómo se debe registrar en los estados financieros los recursos entregados a patrimonios autónomos creados en virtud de una disposición legal?

Las entidades de gobierno que entreguen recursos a un patrimonio autónomo constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal no reconocerán un derecho en fideicomiso como lo establece el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, sino que deberán registrar el hecho económico o transacción atendiendo a su esencia económica, ya sea por concepto de transferencia, recursos entregado en administración u otros, en consideración a que el patrimonio autónomo es otra entidad contable sujeta al ámbito de aplicación del RCP.

Por lo anterior, en caso de que una entidad de gobierno entregue en administración recursos a un patrimonio autónomo constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal, la entidad deberá reconocer el hecho económico como si se tratará de la entrega de recursos en administración a otra entidad contable pública, aplicando lo definido en el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades, del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

4. Según lo señalado en el Concepto CGN N° 20202000041351 del 10-08-2020, ¿qué significa que los estados financieros no deben reflejar los recursos entregados por las entidades o empresas que controlan o son fideicomitentes de patrimonios autónomos, cuya constitución se haya realizado en virtud de que una disposición legal?

En concordancia con lo antes mencionado, las entidades de gobierno que controlan o son fideicomitentes de patrimonios autónomos constituidos obligatoriamente en virtud de una disposición legal no deberán aplicar el numeral 1.2. del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración y, por lo tanto, no reconocerán un derecho en fideicomiso por los recursos entregados a estos patrimonios autónomos.

Por lo anterior, cuando alguna entidad entregue recursos a estos patrimonios deberá reconocerlo atendiendo a su esencia económica, ya sea por concepto de transferencia, recursos entregados en administración u otros. Así las cosas, en caso de que la entidad fideicomitente o la que controla el patrimonio autónomo realice una entrega de recursos al mismo, deberá aplicar juicios profesionales para establecer el tratamiento contable del hecho económico o transacción, atendiendo a su esencia económica.

5. En un patrimonio autónomo que se creó en virtud de una disposición legal, ¿cómo debe registrar en sus estados financieros, la entidad que constituyó el patrimonio autónomo, quién es el fideicomitente, pero no es quien controla los recursos?

Como se mencionó anteriormente, el patrimonio autónomo constituido obligatoriamente en virtud de una disposición legal debe aplicar el RCP de forma independiente. Por lo tanto, si la entidad fideicomitente realiza una entrega de recursos al patrimonio autónomo, deberá evaluar la esencia económica del hecho o transacción para efecto de su reconocimiento contable.

Así las cosas, en caso de que la entrega de los recursos que realiza el fideicomitente realiza al patrimonio autónomo obedezca a una transferencia, la entidad que transfiere los recursos reconocerá una cuenta por pagar y un gasto por concepto de transferencia, mientras que el patrimonio autónomo deberá reconocer una cuenta por cobrar y un ingreso por concepto de transferencia. Lo anterior, en atención a que el patrimonio autónomo que aplica el RCP se considera entidad contable pública.

6. Si una ley emitida por el Congreso de la República establece que: “los recursos deberán ejecutarse a partir de la celebración de contratos de fiducia con sujeción a las reglas generales y del derecho comercial”, ¿es ejemplo de una disposición legal de las que se tratan en el concepto CGN N° 20202000041351 del 10-08-2020 y en la Resolución 090 de 2020?

Al considerar que esta inquietud es materia de ocupación del GIT de Jurídica de la CGN, se informa que se realizó el traslado de la solicitud para que sea analizada y se emita pronunciamiento sobre el particular por parte de ese despacho.

CONCEPTO No. 20211100068761 DEL 26-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Solicitud de concepto sobre el registro de recibos de correspondencia masiva.

Doctora
LILIANA GUERRA
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400041062 el 12 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En una entidad descentralizada, se realizó un contrato de mensajería y correspondencia. El contratista entrega a la entidad, unas guías en blanco para ser usadas en eventos en los que se remitan documentos, paquetes o cualquier otra encomienda.

De otra parte, la entidad emite documentos de manera masiva para notificar a deudores, sin utilizar previamente guías si no que la empresa prestadora del servicio de mensajería devuelve un RECIBIDO del deudor. Para realizar el cobro, la empresa de mensajería presenta un informe de las guías entregadas y usadas, y una relación de los recibido de las notificaciones masivas.

Surgen las siguientes inquietudes,

- 1. ¿Se deben de ingresar a almacén esas guías?*
- 2. ¿Qué cuentas se deben de utilizar para registrar las guías que entrega el contratista?*
- 3. ¿Para la correspondencia masiva que emite la entidad, de la cual recibe un recibido por parte del contratista, se realiza ingreso a almacén o se causa directamente al gasto?*
- 4. ¿Cuáles cuentas contables deben de usarse para registrar los recibido (sic) que ellos devuelven con correspondencia masiva?”*

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 167 de 2020, indica:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

13. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo. (...)”
(Subrayado fuera de texto)

Asimismo, respecto de la definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros, señala:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.
(...)

6.1.5. Gastos

72. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes.” (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable emitido por la CGN e incorporado mediante la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente:

“3.2.4 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En el contexto del Marco conceptual para las entidades de Gobierno, la información financiera es útil a los usuarios, cuando en su preparación se atienden a las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel. La información es Relevante cuando por su magnitud o importancia relativa la omisión o

expresión inadecuada puede influir en las decisiones y existe Representación fiel, si es completa, neutral y libre de error significativo, presente este último, cuando en la información no hay errores u omisiones materiales.

Ahora bien, de conformidad con la definición de los elementos de los estados financieros, los activos, pasivos, ingresos o gastos deberán reconocerse en los estados financieros cuando cumplan con: i) la definición de activo, pasivo, ingreso o gasto, y ii) las características para su reconocimiento como activo, pasivo, ingreso o gasto; establecidas en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

Para dar respuesta a sus preguntas en forma puntual, atenderemos lo comentado anteriormente y las consideraciones, en los siguientes términos:

Pregunta 1 - ¿Se deben de ingresar a almacén esas guías?

Si lo que la entidad contempla es un control en un lugar físico de las guías de correspondencia, la entidad es la llamada a definir el tipo de control administrativo que requiera para el uso de las guías.

Sin embargo, es conveniente mencionar que se puede considerar otro tipo de control que minimice el riesgo que puede llegar a afectar el proceso contable, para lo cual cuenta con el Procedimiento para la evaluación del Control interno contable, anexo a la Resolución N° 193 de 2016, y sus modificaciones, en donde se especifica que la entidad deberá elaborar manuales que describan las diferentes formas en las que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignan las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente, los manuales deben permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda.

Pregunta 2 - ¿Qué cuentas se deben de utilizar para registrar las guías que entrega el contratista?

Las guías en blanco que entrega el contratista para el uso por parte de la entidad no deben ser reconocidas en los estados financieros, pues por sí solas no cumplen con la definición ni con las características para ser reconocidas como un activo, un pasivo o un gasto, de conformidad con el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno.

Pregunta 3 y 4 - ¿Para la correspondencia masiva que emite la entidad, de la cual recibe un recibido por parte del contratista, se realiza ingreso a almacén o se causa directamente al gasto?

¿Cuáles cuentas contables deben de usarse para registrar los recibido(sic) que ellos devuelven con correspondencia masiva?

Si el recibido por parte del contratista, corresponde a un recibo en donde aún no ha llevado a cabo la prestación del servicio, es decir, la entrega del producto al destinatario final, no habría reconocimiento de un pasivo y de un gasto, por no haberse cumplido la prestación del servicio.

Las obligaciones o pasivos que proceden de prestación de servicios entregados por terceros en desarrollo de acuerdos legales se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) la entidad recibió los beneficios asociados con la transacción, es decir, consumió los beneficios económicos o el potencial de servicios suministrados por el tercero, y los costos o gastos que ellos representan afectan los

resultados del periodo y se pueden medir con fiabilidad; y, b) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad.

Ahora bien, si la entrega de la correspondencia ya se dio por parte del contratista y lo que se requiere es reconocer la prestación del servicio, y la entidad conoce con fiabilidad el valor de este, reconocerá este hecho mediante un débito en la subcuenta 511190-Otros gastos generales de la cuenta 5111-GENERALES o en la subcuenta 521190 de la cuenta 5211-GENERALES.

CONCEPTO No. 20211100069121 DEL 30-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Obligación del representante legal y el contador de firmar las notas a los estados financieros

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Obligación del representante legal y el contador de firmar las notas a los estados financieros

Señora
MARTHA JUDITH RODRÍGUEZ CRUZ
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100046572 el 10 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por favor indicar en qué norma Contable, se establece que las Notas a los Estados Financieros deben ser firmadas por el Representante Legal y el Contador, o como mínimo, firmadas por el Contador. Soy evaluadora en un proceso de licitación con una Entidad del Estado y una de las grandes inquietudes es, solicitar subsanación a un oferente por no haber firmado las Notas a los Estados Financieros. Entonces se encuentra con dos interpretaciones: 1. No se deben firmar las Notas a los Estados Financieros porque hacen parte integral de los Estados Financieros. 2. Se deben firmar las Notas a los Estados Financieros como una forma de garantizar el contenido de las mismas. Entonces la pregunta clara es: ¿Se deben firmar las Notas a los Estados Financieros? Si es afirmativo, como se sustenta la obligatoriedad de que las Notas contengan las firmas de los que elaboraron las Notas.

En el caso en mención se le solicitó al oferente subsanar las Notas a los Estados Financieros por que estas no estaban firmadas. El Oferente no Subsano, entonces este queda fuera del proceso. Agradezco la claridad en este tema.” (Sic)

Adicionalmente, el consultante indica lo siguiente mediante correo electrónico:

“Es una entidad del Estado que va a contratar con ONG, Fundaciones y Entidades sin Ánimo de Lucro. Entonces mi pregunta es, para estas entidades sin ánimo de lucro, ¿se les puede exigir en su información financiera, que las Notas a los Estados Financieros estén firmadas por Representante Legal y Contador? En los pliegos de condiciones no quedo (Sic) expresamente establecido, pero ¿existe alguna norma que diga que es obligatorio presentar esta información firmada?”

CONSIDERACIONES

Ley 298 de 1996, en su artículo 4, indica entre otras, las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación:

“a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;

(...) e) Señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir;

(...) i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

(...) j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte la Ley 43 de 1990, por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y otras disposiciones, señala:

“Artículo 1o. Del Contador Público. Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente Ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general. La relación de dependencia laboral inhabilita al Contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador. Esta inhabilitación no se aplica a los revisores fiscales, ni a los Contadores Públicos que presten sus servicios a sociedades que no estén obligadas, por la ley o por estatutos, a tener revisor fiscal.

Artículo 2o. De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Para los efectos de esta ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

(...) Artículo 10. De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas.

(...) Artículo 35. Las siguientes declaraciones de principios constituyen el fundamento esencial para el desarrollo de las normas sobre ética de la Contaduría Pública: (...)

El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado.” (Subrayado fuera de texto)

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en el título 1. Presentación de estados financieros, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, indica:

“1. Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, la entidad aplicará los criterios establecidos en esta Norma. Los estados financieros con propósito de información general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

(...) 4. Los estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, son responsabilidad del contador y del representante legal de la entidad.

5. Los estados financieros individuales de propósito general deben estar acompañados de una certificación que consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que: a) los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; b) la contabilidad se elaboró conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno; c) se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados financieros y la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, el resultado del periodo, los cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo de la entidad; y d) se dio cumplimiento al control interno en cuanto a la correcta preparación y presentación de los estados financieros libres de errores significativos. Dicha certificación debe estar firmada por el representante legal de la entidad y por el contador público con el número de tarjeta profesional. Adicionalmente, si la entidad tiene la obligación de tener revisor fiscal, los estados financieros deben estar dictaminados.

(...) 1.2. Conjunto completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros. Los estados financieros se presentarán de forma comparativa con los del periodo inmediatamente anterior.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Marco Normativo para las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución 414 de 2014 y sus modificaciones, en el título 1.

Presentación de estados financieros, del Capítulo VI. Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, indica:

"1. Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, la empresa aplicará los criterios establecidos en esta Norma. Los estados financieros con propósito de información general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

(...) 4. Los estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, son responsabilidad del contador y del representante legal de la empresa.

5. Los estados financieros individuales de propósito general deben estar acompañados de una certificación que consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que: a) los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; b) la contabilidad se elaboró conforme al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; c) se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados financieros y la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, el resultado integral, los cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo de la empresa; y d) se dio cumplimiento al control interno en cuanto a la preparación y correcta presentación de los estados financieros libres de errores significativos. Dicha certificación debe estar firmada por el representante legal de la empresa y por el contador público con el número de tarjeta profesional. Adicionalmente, si la empresa tiene la obligación de tener revisor fiscal, los estados financieros deben estar dictaminados.

(...) 1.2. Conjunto completo de estados financieros

8. Un juego completo de estados financieros comprende lo siguiente: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable; b) un estado del resultado integral del periodo contable; c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo contable; d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable; e) las notas a los estados financieros; (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primer lugar es importante señalar que, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación (CGN), entre otras cosas, determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público; señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público; y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la CGN.

En este sentido y bajo el contexto de la consulta, la CGN no tiene competencia para pronunciarse respecto a si, en un proceso de licitación con una Entidad del Estado, se les puede exigir a ONG, Fundaciones y Entidades sin Ánimo de Lucro, que las Notas a los Estados Financieros estén firmadas por Representante Legal y Contador, si estas no aplican el Régimen de Contabilidad Pública (RCP).

Por lo anterior, de conformidad con el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se realiza el respectivo traslado de su consulta al Consejo Técnico de la Contaduría Pública para que sea atendida desde el punto de vista de las entidades privadas.

Ahora bien, respecto a las Entidades de Gobierno o a las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, sujetas al RCP, las Normas para la presentación de estados financieros y revelaciones, aplicables según el caso, señalan que un juego completo de estados financieros incluye las notas a los estados financieros.

Los estados financieros individuales de propósito general, que incluyen las notas a los estados financieros, deben estar acompañados de una certificación que indique, entre otras cosas, que la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, el resultado del periodo, los cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo de la entidad; y debe estar firmada por el representante legal de la entidad y por el contador público con el número de tarjeta profesional.

Asimismo, la Ley 43 de 1990 señala que el Contador Público está facultado para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general, y como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos, siendo esta certificación parte integral de lo examinado.

CONCEPTO No. 20211100069161 DEL 30-08-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Responsables del control interno contable en las entidades

Doctora
NINI JOHANA CONTRERAS SÁNCHEZ
Tunja, Boyacá

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100043292 el 23 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En las entidades territoriales ¿quién es el responsable del diseño e implementación del sistema de control interno contable?”

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 *ejusdem*, señala 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 Ley 87 de 1993, dispone también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, no obstante lo anterior, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Ahora bien, con relación a la regulación contable pública expedida por la CGN, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, preceptúa:

“INTRODUCCIÓN

Este Procedimiento orienta a los responsables de la información financiera de las entidades en la realización de las gestiones administrativas necesarias para garantizar la producción de información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refieren los marcos conceptuales de los marcos normativos incorporados en el Régimen de Contabilidad Pública.

La información financiera servirá de instrumento para que los diferentes usuarios fundamenten sus análisis para efectos de control, toma de decisiones y rendición de cuentas, a fin de lograr una gestión pública eficiente y transparente, para lo cual revelará información que interprete la realidad económica.

La información revelada en los estados financieros deberá ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas, aleatorias, internas o externas que acrediten sus características fundamentales de relevancia y representación fiel y que confirmen la aplicación estricta del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la entidad.

(...)

1.1. 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:

- a) Promover la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, en procura de contribuir con el logro de los propósitos del Sistema de Nacional de Contabilidad Pública. Dichas características incluyen: gestión eficiente, transparencia, rendición de cuentas y control.
- b) Establecer políticas que orienten el accionar administrativo de la entidad en cuanto a la producción de información financiera que, acordes con la normatividad propia del marco normativo aplicable a la entidad, propendan por el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

- 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.
- d) Promover la cultura del autocontrol por parte de los ejecutores directos de las actividades relacionadas con el proceso contable.
- e) Garantizar que los hechos económicos de la entidad se reconozcan, midan, revelen y presenten con sujeción al Régimen de Contabilidad Pública.
- f) Gestionar los riesgos del proceso contable a fin de promover la consecución de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de la información como producto del proceso contable.
- g) Definir e implementar los controles que sean necesarios para que se lleven a cabo las diferentes actividades del proceso contable de forma adecuada.
- h) Garantizar la generación y difusión de información financiera uniforme, necesaria para el cumplimiento de los objetivos de toma de decisiones, control y rendición de cuentas, de los diferentes usuarios.
- i) Evaluar periódicamente la ejecución del proceso contable a fin de formular las acciones de mejoramiento pertinentes y verificar su cumplimiento.
- j) Establecer los elementos básicos de evaluación y seguimiento permanente que deben realizar los jefes de control interno, o quien haga sus veces, respecto de la existencia y efectividad de los controles al proceso contable necesarios para optimizar la calidad de la información financiera de la entidad.
- k) Garantizar que la operación del proceso contable cumpla las normas definidas en el marco normativo aplicable a la entidad y las diferentes disposiciones de orden constitucional, legal y regulatorio que le sean propias.

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...

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el proceso de control interno contable es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras o contables, y 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.

El numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que las entidades deben contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública, y se establece también, que 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.

Así pues, en atención a que el control interno contable es responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras o contables, corresponde a los mismos velar por el diseño e implementación del control interno contable, y para el efecto deberán asignar las responsabilidades y compromisos correspondientes. Lo anterior, teniendo en cuenta que la evaluación del control interno contable en la entidad le corresponde al jefe de la Oficina de Control Interno, o quien haga sus veces.

CONCEPTO No. 20211100069501 DEL 02-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de las órdenes de pago en ejecución de un proyecto de inversión del Sistema General de Regalías, cuando la entidad beneficiaria es diferente de la entidad que ejecuta el proyecto y esta última no recibe giro de los recursos, sino que emite únicamente las órdenes de pago.
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Registro contable de las órdenes de pago en ejecución de un proyecto de inversión del Sistema General de Regalías, cuando la entidad beneficiaria es diferente de la entidad que ejecuta el proyecto y esta última no recibe giro de los recursos, sino que emite únicamente las órdenes de pago.

Doctor
CRISTIAN SALAS MARTÍNEZ

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400042412, el 19 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente me permito comunicarme con ustedes para hacerles una consulta.

Lo que pasa es que estoy interesado en saber cómo debe manejar contablemente una empresa que actúa como ejecutora de proyectos de inversión con recursos del SGR Y la entidad beneficiaria de la regalía es distinta a la entidad ejecutora.

La norma establece lo siguiente:

4.2. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente

4.2.2. Giro de los recursos

Con el giro de los recursos al proveedor de bienes y servicios o a la entidad ejecutora del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, si se giran a la entidad ejecutora del proyecto recursos distintos de los relacionados con las retenciones tributarias, la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, si se giran recursos al proveedor de bienes y servicios, o la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, si se giran recursos a la entidad ejecutora del proyecto por las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Cuando los recursos se giren a la entidad ejecutora del proyecto, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, si los recursos son para el pago de las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN si los recursos son para fines distintos al pago de las retenciones tributarias. Posteriormente, con el pago de las obligaciones originadas por las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Pregunta:

En este último párrafo nos hablan de cuando los recursos se giren a la entidad ejecutora del proyecto, pero en este caso los recursos nunca se van a girar a la entidad ejecutora ya que esta solo se encargará de realizar las órdenes de pago y en ningún momento tendrá en su poder (Sic) dichos recurso (Sic).

¿Como se debe manejar contablemente?”

En atención a lo anterior, mediante correo electrónico, se solicitó información sobre el tipo de entidad desde la cual realiza su consulta, pero hasta la fecha no se ha recibido respuesta alguna.

CONSIDERACIONES

La Resolución 191 de 2020, mediante la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías, establece:

“ARTÍCULO 5°. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, el cual quedará con el siguiente texto:

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con la liquidación, recaudo y transferencia de regalías al Sistema General de Regalías (SGR); la distribución y redistribución de recursos de regalías; la ejecución y pago

de proyectos de inversión y de los gastos que se financian con recursos de regalías; el reintegro de recursos de regalías al SGR; la administración de los recursos del Fondo de Ahorro y Estabilización; los recursos destinados al ahorro pensional territorial; las inversiones de los excedentes transitorios de liquidez del SGR; los rendimientos financieros de los recursos de regalías; y el control de las reservas probadas administradas.

Adicionalmente, estos registros contables aplicarán a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público en relación con la redistribución de recursos de regalías, la ejecución y pago de proyectos de inversión y de los gastos de que se financian con recursos de regalías, así como con el reintegro de recursos de regalías al SGR. (...)

4. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN Y GIRO DE RECURSOS

Los proyectos de inversión pueden ser ejecutados por una entidad que a su vez es beneficiaria de la regalía o por una entidad distinta de esta última. Así mismo, el producto del proyecto, en algunos casos, puede ser de la entidad o las entidades beneficiarias de la regalía, de la entidad ejecutora del proyecto (cuando es distinta de la entidad beneficiaria de la regalía) o, en otros casos, de una entidad que se establecerá posteriormente.

Para cada una de estas situaciones, las entidades involucradas en el proyecto de inversión atenderán las definiciones señaladas en este Procedimiento y, con base en ello, aplicarán el tratamiento contable que les corresponda de acuerdo con los numerales que a continuación se señalan. (...)

4.2. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente

4.2.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, (...) La entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor, registrará las retenciones tributarias a su cargo debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE. Adicionalmente, si la entidad ejecutora del proyecto es de naturaleza pública, controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos. (...)

4.2.2. Giro de los recursos (...)

Cuando los recursos se giren a la entidad ejecutora del proyecto, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, si los recursos son para el pago de las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN si los recursos son para fines distintos al pago de las retenciones tributarias.

Posteriormente, con el pago de las obligaciones originadas por las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor, esta debitará la subcuenta que corresponda de

la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De igual forma, con el pago de obligaciones distintas de las originadas por las retenciones tributarias, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, con base en la información que suministre la entidad ejecutora del proyecto, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Finalmente, la entidad ejecutora del proyecto disminuirá las cuentas de orden deudoras de control con el cierre del proyecto de inversión y las cuentas de orden acreedoras de control con el pago de las obligaciones a su cargo." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Artículo 5° de la Resolución 191 de 2020, mediante la cual se incorpora en el Régimen de Contabilidad Pública el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías, este Procedimiento debe ser aplicado por las entidades de gobierno y las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público para el registro de los hechos económicos relacionados con, entre otras cosas, la ejecución y pago de los proyectos de inversión.

Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente, se debe aplicar lo dispuesto en el numeral 4.2. del Procedimiento enunciado.

Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto de inversión no recibe el giro de los recursos, sino que, como lo plantea en su consulta, se encarga de emitir órdenes de pago que la entidad beneficiaria de los recursos del SGR deberá pagar y dichos pagos se relacionan con las retenciones a cargo de la entidad ejecutora reconocidas de conformidad con el numeral 4.2.1. del Procedimiento, entonces con la información del giro de los recursos por parte de la entidad beneficiaria para atender las órdenes de pago, la entidad ejecutora del proyecto de inversión debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Con respecto al pago de las demás erogaciones relacionadas con el proyecto de inversión, la entidad ejecutora, al no recibir el giro de los recursos para su administración, no tendrá que reconocer estos hechos en los elementos de sus estados financieros y solamente deberá informar sobre estas erogaciones a la entidad beneficiaria de los recursos del SGR. No obstante, si la entidad ejecutora del proyecto es de naturaleza pública, entonces debe controlar la ejecución y el pago de estas erogaciones en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de pasivos.

CONCEPTO No. 20211100070211 DEL 07-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los bienes inmuebles invadidos cuya titularidad se encuentre formalizada a nombre del ICBF

Doctor
LUIS ALBERTO VILLARRUEL LIDUEÑA
Contratista – Grupo Gestión de Bienes
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF)
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010042362 el 19 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En la auditoria de los estados financieros de la vigencia 2020, por parte de la Contraloría General, la entidad fue objeto de hallazgo relacionados con la utilización de la subcuenta 831510 BIENES Y DERECHOS RETIRADOS-PPYE cuanto recibimos inmuebles que tienen restricción legal o de uso que nos impiden tener el control sobre esos inmuebles y por consiguiente darle un uso o destino.

Para contextualizar, la entidad utiliza la subcuenta 831510 BIENES Y DERECHOS RETIRADOS - PPYE cuando recibimos bienes inmuebles con independencia de la modalidad (daciones en pago, vocación hereditaria) y dichos inmuebles tienen restricción legal o de uso es decir se encuentran invadidos y sobre los cuales el ICBF no tiene el control para disponer de ellos, se registra en esta cuenta hasta tanto se subsana dicha limitación o restricción, que permita recuperar el control del inmueble y se pueda disponer de ellos. La Contraloría manifiesta que se debe registrar en la subcuenta 164027 Edificaciones pendientes de legalizar.

Ahora bien, cuando se produce la sentencia o el documento de adjudicación del inmueble al ICBF, la entidad realiza el siguiente registro por efecto de trazabilidad:

PRIMER REGISTRO DEBITO

15-INVENTARIOS

16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Lo anterior dependiendo el uso que se pretenda darle al inmueble (venderlo o uso institucional)

CREDITO

442809 Otras transferencias de bienes declarados en favor de la nación

SEGUNDO REGISTRO

Se realiza cuando se da de baja el registro del ingreso, por la reclasificación a cuentas de orden, teniendo en cuenta la restricción legal o de uso que presenta

DEBITO

589019 Perdida por baja en cuentas – Activos no Financieros

CREDITO

15-INVENTARIOS

16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

SIMULTANEAMENTE SE REALIZA DEBITO

831510 BIENES Y DERECHOS RETIRADOS – PPYE

CREDITO

891506 DEUDORAS POR EL CONTRARIO

Tal como se comenta en el primer párrafo la Contraloría sostiene que para aquellos casos en donde no se pueda disponer del inmueble, la entidad lo debe registrar en la cuenta 164027 Edificaciones pendientes de legalizar y que la cuenta utilizada por la entidad no es viable de acuerdo a lo preceptuado por la Contaduría General de la Nación en su Catálogo General de cuentas, el cual establece, “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.”

Desde la entidad se argumentó que No es viable lo sugerido por el ente auditor de utilizar la cuenta No. 164027-Edificaciones Pendientes de Legalizar, toda vez que la titularidad se encuentre perfectamente formalizada, mediante sentencia registrada en folio.

Por lo expuesto anteriormente, recurro al ente rector en materia contable de las entidades públicas, para que por favor nos colaboren con un concepto sobre la correcta utilización de las cuentas contables de bienes inmuebles cuando estos tienen restricción legal o de uso (invadidos) hasta tanto la entidad logre subsanar o recuperar el control sobre dichos inmuebles, a efecto de dar respuesta al requerimiento realizado por la Contraloría.”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece en los numerales 4, 5 y 6.1.1. lo siguiente:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

13. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

19. 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.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)” (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 anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 218 del 2020, establece en los siguientes numerales:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la cuenta 1637- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, así: “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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, para que la información financiera cumpla con las características cualitativas fundamentales de Relevancia y Representación Fiel, es necesario observar los principios de contabilidad, entre los cuales se destaca el principio de Esencia sobre forma mediante el cual las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica, independientemente de la forma legal que da origen a los mismos.

Así las cosas, los activos deben ser reconocidos en el Estado de situación financiera cuando correspondan a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, para lo cual evaluará el control teniendo en cuenta, no sólo la titularidad legal, sino

también los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al mismo, la capacidad para negar 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 derivados del recurso.

En relación con los bienes inmuebles invadidos, de los cuales la entidad no ha hecho uso por cuanto desde que se entregó la titularidad jurídica de estos, estaban invadidos; el ICBF debió analizar y determinar si las circunstancias de la invasión revestían de características coyunturales de las cuales se preveía que la entidad recuperaría el control sobre los bienes, caso en el cual se debían registrar como activo, considerando que la titularidad jurídica sobre el bien no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Por lo tanto, si por las características o circunstancias especiales de los bienes inmuebles, estos no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las actividades de la entidad, el ICBF los debió registrar en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

No obstante, si con la entrega de la titularidad jurídica de los bienes inmuebles invadidos, se determinó que la invasión conllevaba a privar al ICBF del control sobre estos por lo que no es un recurso de naturaleza posible, no procedía su reconocimiento como activo, pero si el registro en cuentas de orden, siempre que la entidad justificara llevar un control administrativo de dichos bienes, para lo cual debió registrar un débito en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por el contrario de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

En este sentido, si los bienes inmuebles invadidos no cumplían con las condiciones de control, el registro contable efectuado por el ICBF de reconocimiento de un activo con la sentencia o el documento de adjudicación del inmueble no procedía, como tampoco, el registro de la baja en cuentas.

Ahora bien, si el ICBF podía prever que recuperaría el control de los bienes inmuebles invadidos, deberá realizar la corrección de este error de conformidad con lo establecido en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la cual menciona que cuando la entidad encuentre un error contable, independientemente de su materialidad, debe corregirlo en el periodo actual, para tal efecto deberá atender una de las dos siguientes alternativas:

- Si el ICBF podía prever que recuperaría el control de los bienes inmuebles invadidos con base en información disponible en periodos anteriores, deberá corregir contra la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. En caso de ser material el error, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.
- Si el ICBF podía prever que recuperaría el control de los bienes inmuebles invadidos con base en información disponible en el periodo actual, deberá corregir contra el resultado del ejercicio.

CONCEPTO No. 20211100077701 DEL 16-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Nivel de detalle en la desagregación de información revelada en las notas a los estados financieros.

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá
Secretaría de Hacienda Distrital
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010046062, el 9 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta solicito concepto relacionado con el nivel de desagregación que debe presentar la información a revelar en las Notas a los estados Financieros. Lo anterior a partir de una solicitud realizada por la Secretaría Distrital de Ambiente – SDA la cuál (Sic) hace parte de la entidad contable pública Bogotá D.C. La SDA eleva esta solicitud a raíz de un hallazgo administrativo realizado por la Contraloría de Bogotá, para ampliar la consulta a continuación presentan las siguientes consideraciones.

Consideraciones

Como resultado de la auditoría regular de la Contraloría de Bogotá conforme al Plan de Acción Distrital – PAD 2020, el ente de vigilancia y control fiscal determinó como hallazgo administrativo número 3.3.2.1 en el componente de control interno contable, lo siguiente:

Hallazgo administrativo por deficiencias en la gestión de información del ámbito del Control Interno Contable, especialmente en el documento electrónico CBN-0906: “Notas a los Estados Financieros”, reportado por la SDA en SIVICOF, vigencia 2019.

En desarrollo de la revisión, verificación y evaluación de la información financiera reportada bajo el Nuevo Marco Normativo Contable para Entidades de Gobierno, se establecieron inconsistencias relacionadas con el Control Interno Contable, en materia de organización de la información, especialmente en el documento electrónico Notas a los Estados Financieros, reportado en el aplicativo Sistema de Vigilancia y Control Fiscal - SIVICOF, con corte 31 de diciembre de 2019.

Es decir que no se observa adecuadamente lo señalado en la normatividad del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, según la Resolución No. 533 de 2015 de la Contaduría General de la Nación, numerales 4.1. “Características fundamentales” y 6.4.3. “Organización de la información: (...) Al organizar la información, se deben tomar una serie de decisiones que tienen que ver con el uso de referencias cruzadas, tablas, gráficos, encabezados, numeración y disposición de las partidas dentro de un componente concreto del informe”.

Tal situación tuvo lugar por debilidades en la aplicación de la normativa, y en el control de la gestión de la información en los distintos aplicativos, lo cual dificulta el reconocimiento de actuaciones, y puede generar riesgo en la evaluación de las características cualitativas de la información, presentada en los Estados Financieros de la SDA.

Valoración de respuesta del Sujeto de Vigilancia y Control Fiscal:

De acuerdo con el análisis efectuado a la respuesta remitida por la SDA, mediante el Oficio con radicado de esa entidad 2020EE211848 del 25-11-2020, se examinó detalladamente el Estado Financiero “Notas a los Estados Financieros”, y se realizó un acucioso estudio e interpretación de la argumentación expuesta por el sujeto de control, que fundamenta la gestión en el cumplimiento normativo, procedimental y técnico frente a la elaboración de las Notas a los Estados Financieros, lo cual no constituye el objeto de la observación.

La información revelada sobre el Control Interno Contable es reducida. Por otra parte, desde el aspecto técnico, todo lo expuesto en la respuesta, incluyendo la referenciación cruzada, es importante pero no suficiente para la conectividad detallada de la información.

Hay datos e información que reposa en libros auxiliares y subcuentas, cuya codificación y nombre no se revelan y pueden representar puntos de control importantes para el ámbito del Control Interno Contable y las revelaciones.

En consecuencia, no se desvirtúa la observación y se configura en hallazgo administrativo, que deberá hacer parte del Plan de Mejoramiento a suscribir.

(...)

Consulta

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, y en concordancia con el plan de mejoramiento establecido para el hallazgo precitado por la SDA, se presenta la siguiente inquietud:

Considerando que (Sic) para cada cuenta, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno, aunque se especifica el contenido mínimo de las revelaciones, no se establece un parámetro máximo para el nivel de desagregación o detalle, ¿en qué circunstancias es necesario reportar información de libros auxiliares y subcuentas en las notas a los estados financieros? ¿a qué nivel de detalle se deberían presentar las notas a los estados financieros?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y actualizado por la Resolución 167 de 2020, define:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

13. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

17. La información financiera tiene valor predictivo si puede utilizarse como una variable de entrada en los procesos empleados por los usuarios para pronosticar resultados futuros. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.

(...)

22. La utilidad de la información financiera depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a los usuarios a tomar decisiones adecuadas.

(...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.4. Presentación de información financiera

121. La información financiera de propósito general se presenta en un conjunto completo de estados financieros, el cual está conformado por la estructura de los estados financieros y las notas explicativas. El juego completo de estados financieros está compuesto por: a) un estado de situación financiera al final del periodo contable, b) un estado de resultados del periodo contable, c) un estado de cambios en el patrimonio

del periodo contable, d) un estado de flujos de efectivo del periodo contable, y e) las notas a los estados financieros.

(...)

124. La presentación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información financiera. Las decisiones sobre estos tres asuntos se deben tomar teniendo en cuenta las necesidades que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera de una entidad.

125. 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

126. La selección de la información tiene como objetivo determinar qué información se presenta en la estructura de los estados financieros o en las notas.

(...)

128. 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 presentada en la estructura de los estados financieros y en las notas. Por ejemplo, un total presentado en la estructura de los estados financieros puede repetirse en las notas cuando estas proporcionan una desagregación o detalle del total presentado. De forma análoga, la misma información puede presentarse en diferentes estados financieros para abordar objetivos diferentes.

129. La información presentada en las notas a los estados financieros tiene las siguientes características:

- a) Es necesaria para que los usuarios comprendan los estados financieros.
- b) Proporciona información que presentan los estados financieros de manera contextualizada y según el entorno en que opera la entidad.
- c) Tiene, generalmente, una relación clara y demostrable con la información presentada en la estructura de los estados financieros.

(...)

6.4.3. Organización de la información

132. La organización de la información se refiere a la clasificación y agrupación de esta en los estados financieros. La manera como se organiza la información puede afectar la interpretación por parte de los usuarios.

133. La organización de la información ayuda a garantizar que los aspectos claves sean comprensibles, identifica claramente las relaciones importantes, destaca apropiadamente la información que comunica los mensajes claves y facilita las comparaciones.

134. Al organizar la información, se deben tomar una serie de decisiones que tienen que ver con el uso de referencias cruzadas, tablas, gráficos, encabezados, numeración y disposición de las partidas dentro de los estados financieros.

(...)

138. La información presentada en las notas a los estados financieros se organiza de modo que las relaciones entre estas y las partidas presentadas en la estructura de los estados financieros sean claras.

139. En todo caso, las exigencias mínimas de presentación en la estructura de los estados financieros o en las notas están contenidas en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos." (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1. Presentación de estados financieros, del Capítulo VI. Normas sobre la presentación de estados financieros y revelaciones, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 218 de 2020, establece:

"1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.6. Notas a los estados financieros

58. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros presentadas en forma sistemática.

1.3.6.1. Estructura

59. 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 definido en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la información financiera debe cumplir con las

características fundamentales de representación fiel y relevancia, con el fin de que satisfaga las necesidades de información de los usuarios.

En este sentido, es pertinente señalar que la información es relevante cuando es capaz de influir en la toma de decisiones de los usuarios, pues es material y tiene valor predictivo, confirmatorio o ambos. Así las cosas, la omisión o inexactitud de información material, o con importancia relativa, puede conducir a los usuarios a acciones diferentes de las que hubieran realizado si no se hubiera cometido tal omisión o inexactitud. Lo anterior, teniendo en cuenta que la materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza, magnitud o ambas de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

Así mismo, el Marco Conceptual establece que el conjunto completo de estados financieros se compone, entre otros, por las notas a los estados financieros, para cuya presentación, la entidad debe tomar decisiones sobre la selección, ubicación y organización de la información. Así pues, la selección consiste en elegir la información que se presentará en la estructura de los estados financieros y la que se presentará en las notas a los estados financieros, mientras que la organización hace referencia a la clasificación y agrupación de la información en los estados financieros y las notas, de tal manera que se comprendan los aspectos más importantes de la situación y el desempeño financieros de la entidad.

En lo que se refiere a las notas a los estados financieros, siguiendo al mismo Marco Conceptual, la selección de información consiste, entre otras cosas, en presentar información desagregada o detallada de los rubros contenidos en la estructura de los estados financieros, siempre que tal detalle o desagregación responda a la necesidad de que los usuarios comprendan el conjunto completo de estados financieros, bajo el contexto en que opera la entidad. Por su parte, la organización de las notas a los estados financieros consiste en que se utilicen referencias claras que identifiquen cada nota con el rubro contenido en la estructura de los estados financieros sobre el cual se detalla o desagrega información.

Ahora bien, la Norma sobre presentación de estados financieros establece la estructura de las notas a los estados financieros que, entre otros, se compone por la información requerida por las normas o información adicional que sea relevante para entender los estados financieros, en ambos casos que no se haya presentado en la estructura de estos.

En este marco, la CGN no ha definido ni definirá la necesidad de reportar información de libros auxiliares y subcuentas o un nivel específico de detalle o desagregación que se deba presentar en las notas a los estados financieros, toda vez que las decisiones sobre selección y organización son competencia de cada entidad en particular, sujetas a las características fundamentales de la información financiera, que propenden por el cumplimiento de los objetivos de esta y las satisfacción de las necesidades de los usuarios.

Así las cosas, la entidad debe definir el criterio de materialidad que aplica para determinar el nivel de desagregación o detalle que tienen las notas a sus estados financieros, atendiendo a la especificidad de su contexto y operación así como a los objetivos y características fundamentales de la información financiera contenidos en el Marco Conceptual, con el fin de que dicho criterio sirva de referencia a los distintos usuarios de la información financiera que presenta la entidad en sus notas para la comprensión, estudio, revisión o demás acciones que le correspondan a cada usuario.

No obstante lo anterior, como la información financiera de propósito general tiene un alcance limitado a presentar información relevante sobre la situación y el desempeño financieros de la entidad, si algún usuario requiere información adicional, siempre puede recurrir a los medios legalmente dispuestos para la obtención de información más detallada o desagregada que la presentada por la entidad en sus notas a los estados financieros, atendiendo al criterio de materialidad definido por ella misma.

CONCEPTO No. 20211100080731 DEL 24-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Corrección de error por omisión en el reconocimiento de un pasivo de períodos anteriores.

Doctora
NUBIA ESPERANZA PINZÓN PINZÓN
Contadora Pública
Municipio de Gachancipá
Gachancipá, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 2021110047262 el 17 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿Cuál es el procedimiento contable que debo seguir si en años anteriores no fue reconocido un pasivo y es necesario dejarlo reflejado en los estados financieros de la Entidad de acuerdo a la normatividad vigente?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA (...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo. (...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros (...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

63. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

64. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

65. Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación presente, sino que la obligación surge solo cuando se ha recibido el activo o la entidad realiza un acuerdo irrevocable para adquirir el activo. (...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros (...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos (...)

81. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación 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.

82. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.” (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el numeral 4.3. Corrección de errores, de la norma de 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Capítulo VI. Normas sobre la presentación de estados financieros y revelaciones, contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, señala:

“4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes. (...)

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca. (...)

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva. (...)

28. Cuando la entidad efectúe una corrección de errores de periodos anteriores revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del error de periodos anteriores;
- b) el valor del ajuste para cada periodo anterior presentado, si es posible;
- c) el valor del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y d) una justificación de las razones por las cuales no se realizó una reexpresión retroactiva por efecto de la corrección del error.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con en el Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, con el fin de que la información financiera sea útil, es decir relevante y que represente fielmente los hechos económicos, las entidades deben tener en cuenta unas pautas básicas conocidas como principios de contabilidad pública, que deben aplicarse en las diferentes etapas del proceso contable.

Dentro de estos principios de contabilidad pública, se contempla el principio de Devengo que establece que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo derivado de estos, es decir, el reconocimiento de los hechos económicos debe hacerse cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del ejercicio.

Así mismo, el Municipio debe reconocer como pasivos las obligaciones presentes de origen legal que tenga la entidad, que hayan surgido de eventos pasados y para cuya liquidación 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.

Si el municipio omitió realizar este procedimiento en periodos anteriores, para el reconocimiento del pasivo que no haya sido registrado, el Municipio deberá seguir los lineamientos del numeral 4.3. Corrección de errores, de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, al configurarse una omisión.

Para tal efecto, la entidad deberá realizar la corrección de este error en el periodo actual, sea o no material la omisión, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el pasivo se originó por un gasto, o la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 1-ACTIVO, si el pasivo se originó por un activo, y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 2-PASIVO, ya que de manera explícita se prohíbe el reconocimiento de este tipo de ajustes en el resultado del periodo.

Adicionalmente, la entidad deberá determinar la materialidad del error corregido, ya que, para efectos de presentación de los estados financieros del periodo actual, si este error es material, el Municipio deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por este. Por el contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20211100076581 DEL 14-09-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Omisión de revelaciones en los estados financieros

Doctora
MAYIVER MÉNDEZ SÁENZ
Oficina de Control Disciplinario
Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400043952 el 28 de julio de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De conformidad con lo dispuesto en el auto del asunto, para que obre como prueba dentro de la actuación disciplinaria de la referencia, de acuerdo con los términos del numeral 2 de artículo 14 de la Ley 1437 de 2011, el cual fue sustituido por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015; respetuosamente le solicito conceptuar sobre lo siguiente:

a) ¿Qué efectos genera para la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital - UAECD, la omisión de revelar en las notas de los estados financieros información adicional como plazo, tasa de interés, vencimiento de las obligaciones, valor de la pérdida por deterioro, análisis de la antigüedad de la cartera por cobrar en mora, y análisis de las cuentas por cobrar deterioradas al final del periodo?

b) Dicha situación, ¿conlleva consecuencias contables o patrimoniales para la Entidad?”

CONSIDERACIONES

El artículo 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, establece:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

t) Imponer a las entidades a que se refiere la presente ley, a sus directivos y demás funcionarios, previas las explicaciones de acuerdo con el procedimiento aplicable, las medidas o sanciones que sean pertinentes, por infracción a las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;” (...) (Subrayado fuera de texto)

El Marco Conceptual, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015, modificada por la Resolución 167 de 2020, contiene las pautas que deben observarse para la preparación y presentación de la información financiera por parte de las Entidades de Gobierno, respecto de las características cualitativas de la información financiera, indica:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

13. Las características cualitativas de la información financiera son los atributos que esta debe tener para que sea útil a los usuarios; es decir, para que contribuya con la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control. Estas se dividen en características fundamentales y de mejora.

4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

18. La información financiera es útil si representa fielmente los hechos económicos. La representación fiel se alcanza cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral, y libre de error significativo.

19. Una descripción completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el hecho que está siendo representado y todas las descripciones y explicaciones pertinentes.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en relación con las revelaciones de las cuentas por cobrar, indica:

“2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.6. Revelaciones

17. La entidad revelará información relativa al valor en libros y a las condiciones de la cuenta por cobrar, tales como: plazo, tasa de interés (de ser pactada) y vencimiento.

18. Se revelará el valor de las pérdidas por deterioro, o de su reversión, reconocidas durante el periodo contable, así como el deterioro acumulado.

19. Cuando el deterioro de las cuentas por cobrar se estime de manera individual, 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 deterioradas, incluyendo los factores que la entidad haya considerado para determinar su deterioro.” (Subrayado fuera de texto)

En la información a revelar en las Notas a los estados financieros, dichas normas establecen:

“1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS (...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros (...)

1.3.6. Notas a los estados financieros

58. Las notas son descripciones o desagregaciones de partidas de los estados financieros presentadas en forma sistemática.

1.3.6.1. Estructura

59. Las notas a los estados financieros incluirán lo siguiente:

(...)

b) información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugar de los estados financieros;

(...)

1.3.6.2. Revelaciones

61. La entidad revelará la siguiente información:

(...)

b) La declaración explícita y sin reservas del cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual hace parte integral del Régimen de Contabilidad Pública". (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, contenido en la Resolución 193 de 2016, establece:

" 1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

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.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

Los responsables de la información financiera deben identificar, analizar y gestionar los riesgos contables para alcanzar el objetivo de producir información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

El proceso de identificación de riesgos contables debe considerar los riesgos causados por factores tanto internos como externos. Dentro de los factores externos se pueden citar: cambios en la regulación contable pública, cambios en la regulación impositiva, hechos de fuerza mayor como desastres naturales, desarrollos

tecnológicos, etc. Dentro de los principales factores internos causantes de riesgos se pueden citar: la estructura del área contable, la competencia y suficiencia del talento humano, la disponibilidad de los recursos financieros, y la calidad y operatividad de los recursos tecnológicos que se puede evidenciar en situaciones como la falta de capacitación del personal del área contable, la inadecuada infraestructura tecnológica y el software obsoleto, entre otros." (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de la información financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, define que la información financiera es útil a los usuarios cuando en su preparación y presentación se atienden a las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel. La información es Relevante cuando, por su magnitud o naturaleza, su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones que toman los usuarios; mientras que existe Representación fiel, si la información es completa, neutral y libre de error significativo, es decir, cuando en la información no hay errores u omisiones materiales.

Conforme lo establece la Norma sobre presentación de estados financieros, las notas a los estados financieros son parte del conjunto completo de estados financieros que debe presentar toda entidad contable pública sujeta al RCP, las cuales consisten en explicar los hechos económicos de manera cuantitativa y cualitativa, lo que permite conocer situaciones que caracterizan a la entidad, pero que no afectan la estructura de los estados financieros, y que son relevantes para los usuarios de la información.

Así las cosas, la Norma sobre Cuentas por cobrar requiere la revelación de información, tal como: plazo, tasa de interés, vencimiento de las obligaciones, valor de la pérdida por deterioro, tanto la reconocida como la revertida durante el periodo, y descripción del proceso de cálculo del deterioro de valor, entre otro tipo de descripciones.

Además, en línea con la Normas sobre presentación de estados financieros, la UAE Catastro Distrital, como Entidad Contable Pública, debe efectuar una declaración explícita y sin reservas del cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la cual hace parte integral de los estados financieros, lo que incluye el hecho de que la información presentada cumple con las características fundamentales y con todas las revelaciones requeridas en las Normas de este marco normativo.

Asimismo, de acuerdo con lo establecido en el anexo de la Resolución 193 de 2016, el Control Interno Contable es el proceso que, bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

De igual forma, el anexo menciona que dentro de la gestión del riesgo contable se debe establecer políticas que orienten el accionar administrativo de la entidad en cuanto a la producción de información financiera que,

acorde con el marco normativo aplicable a la entidad, propenda por el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel definidas en el Régimen de Contabilidad Pública y, en ese sentido, la entidad deberá definir e implementar los controles que sean necesarios para que se lleven a cabo las diferentes actividades del proceso contable de forma adecuada.

La citada Resolución 193 de 2016 se constituye en un instrumento para orientar a los responsables de la preparación de información contable pública en la realización de las gestiones administrativas necesarias para garantizar que esta cumpla las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refiere el Marco conceptual incorporado en el Marco normativo contable aplicable.

Teniendo en cuenta lo anterior y que en la preparación de los estados financieros de la entidad existían cuentas por cobrar y no se efectuaron las revelaciones de acuerdo con las Normas mencionadas, la U.A.E. Catastro Distrital cometió un error por omisión de información que no permite que los estados financieros de la entidad cumplan con las características cualitativas fundamentales de la información financiera.

Ahora bien, frente a su inquietud sobre las consecuencias de esta omisión, en atención al artículo 4 de la Ley 298 de 1996, la CGN adelanta los procedimientos necesarios para notificar y realizar seguimiento a las empresas y entidades sujetas al ámbito de aplicación del RCP sobre los elementos y rubros de la información financiera reportada a la CGN que no cumplen con la regulación contable pública emitida por este despacho, sin perjuicio de las consecuencias administrativas que pueda tener ante otras instancias, por ejemplo, en línea con el Código Único Disciplinario.

CONCEPTO No. 20211100084421 DEL 14-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la porción de terreno entregado por el Ministerio de Defensa a Indumil mediante contrato de comodato. Tratamiento contable del tercer piso entregado por Indumil al Ministerio de Defensa mediante contrato de comodato.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la porción de terreno entregado por el Ministerio de Defensa a Indumil mediante contrato de comodato. Tratamiento contable del tercer piso entregado por Indumil al Ministerio de Defensa mediante contrato de comodato.

Doctora
CLARA INÉS CHIQUILLO DÍAZ
Directora de Finanzas
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010048862 el día 27 de agosto de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en consideración las diferencias presentadas en la aplicación del juicio profesional por parte de los auditores de la CGR y los funcionarios de las entidades involucradas, con toda atención me permito solicitar a la Señora Subcontadora General y de Investigación de la Contaduría General de la Nación tenga a bien emitir concepto contable para el reconocimiento de una porción de terreno y de un piso de una edificación, entregados y recibidos bajo las siguientes condiciones:

Antecedentes:

TERRENO

El Ministerio de Defensa Nacional – MDN (Entidad de Gobierno) suscribió un contrato de comodato No. 016 de abril 10 de 1984 con la Industria Militar – INDUMIL (empresa que no cotiza en el mercado de valores, y que no capta ni administra ahorro del público), mediante el cual entregó una porción de terreno del Compendio CAN destinado específicamente para “Construcción de un Edificio de cinco pisos que destinará al servicio de Oficinas. En consecuencia, INDUMIL será la única persona que podrá ocupar, programar y en general hacer uso legítimo de las edificaciones que construya”. Subrayado fuera de texto.

Adicionalmente al contrato suscrito, el Ministerio de Defensa Nacional e Indumil generan un acta de conciliación entre las áreas financieras para el cierre de cada vigencia, la cual considerando las particularidades del terreno (Terreno englobado, proporcionalidad, entidad que asume el control y los riesgos del sobre el inmueble), establecen de común acuerdo los siguientes compromisos: “El Ministerio de Defensa Nacional registra en Propiedad Planta y equipo –el valor total del Terreno y revelará en Notas el Contrato de Comodato de la porción entregada a INDUMIL” y “La Industria Militar “INDUMIL revelará en Notas la Porción del Terreno que tienen en Comodato con el Ministerio de Defensa Nacional”.

Por su parte, La Contraloría General de la República en la Auditoría 2020 realizada a este Ministerio comunicó el siguiente hallazgo:

Hallazgo No.2: “... La Unidad de Gestión General del Ministerio de Defensa Nacional tiene reconocido en sus estados financieros la totalidad del terreno que corresponde a un total de 88.701,67 metros cuadrados metros por valor de \$158.639.399.503. Dentro de los cuales se encuentran los 8.195,13 m2 que se entregaron a INDUMIL producto del contrato de comodato 016 de 1984.

Contrariando el numeral 6.1.1. Definición de activos establecida en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, la cual manifiesta que los activos “recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros”. Lo anterior se presenta por debilidades de control interno contable generando con esto una sobrestimación en la cuenta 160501 Terrenos por valor de \$14.658.280.514 y su correspondiente contrapartida en la cuenta 3110 Resultados del ejercicio por el mismo valor”.

Por otra parte, es importante mencionar que el terreno sobre el que se encuentra construido el edificio de INDUMIL forma parte del total del terreno que hace parte del proyecto “Plan parcial de renovación urbana CIUDAD CAN”.

1 Consulta:

¿Qué criterios derivados del nuevo Marco Normativo contable deben tener en cuenta las Entidades del Sector Defensa involucradas, para que, en ejecución del Plan de Mejoramiento se subsane el hallazgo informado por el ente de control, relacionado con el área parcial del terreno del MDN, en la que se encuentran las instalaciones de INDUMIL?

EDIFICACION

El Ministerio de Defensa Nacional – MDN suscribió un contrato de comodato No. 171 de 2018, mediante el cual la Industria Militar - Indumil entregó el tercer piso del edificio ubicado en la Calle 44 No. 54 – 11 de la Ciudad de Bogotá, cuya destinación es única y exclusivamente para el funcionamiento de las oficinas del Despacho del ministro, viceministerios y secretarios del Ministerio de Defensa Nacional. Adicionalmente al contrato suscrito, el Ministerio de Defensa Nacional e Indumil suscribieron un acta de conciliación entre las áreas financieras para el cierre de cada vigencia, la cual considerando las particularidades de la edificación (proporcionalidad, condiciones de uso, entidad que asume el control y los riesgos del sobre el inmueble, temporalidad), establecen de común acuerdo los siguientes compromisos: “La Industria Militar “INDUMIL” registra en Propiedad Planta y equipo –el valor total de la Edificación y revelará en Notas el Contrato de Comodato de la porción (piso tres) entregada al Ministerio de Defensa Nacional”.

De otra parte, la Contraloría General de la República en la Auditoría 2020 realizada a este Ministerio comunicó el siguiente hallazgo:

Hallazgo No.3 Comodato No 171 de 2018 Bienes recibidos en comodato- Edificación "... se concluye que éste cumple con las condiciones para ser reconocido como activo por parte de la entidad, porque tiene el control del mismo, asume los riesgos del bien y obtiene los beneficios económicos. Sin embargo, no se encuentra reconocido en los estados financieros del Ministerio de Defensa contraviniendo el numeral 6.1.1. Definición de activos establecida en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno.

Lo anterior se presenta por debilidades en el sistema de control interno contable, generando con ello una subestimación en la cuenta 164028 Edificaciones de propiedad de terceros por valor de \$2.059.420.349 tomando como referencia el valor total de la edificación reconocida por INDUMIL y su contrapartida en el 3110 Resultados del ejercicio por el mismo valor..."

Cabe indicar que, las oficinas del tercer piso en el edificio de INDUMIL se encuentran asignadas temporalmente a MINDEFENSA, dado que se encuentran incluidas en el predio de mayor extensión que hace parte del proyecto "Plan parcial de renovación urbana CIUDAD CAN".

2 Consulta:

¿Qué criterios derivados del nuevo Marco Normativo contable deben tener en cuenta las Entidades del Sector Defensa involucradas, para que, en ejecución del Plan de Mejoramiento se subsane el hallazgo informado por el ente de control, relacionado con el área parcial del edificio de INDUMIL en el que funcionan los despachos de la alta dirección del MDN?"

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales:

El artículo 2200 de la Ley 84 de 1873 establece:

"ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa."

Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

50. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad general de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

51. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

52. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades pueden obtener los activos mediante una transacción de intercambio, por un desarrollo interno o producto de transacciones sin contraprestación incluidas en el ejercicio del poder soberano. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

53. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

54. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de los flujos futuros de efectivo.

55. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo, distribuir excedentes o utilidades de la entidad; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación. (...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad." (Subrayado fuera del texto)

Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

El Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público anexo a la Resolución 414 de 2014 y modificado por la Resolución 168 de 2020, señala:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6.1.1. Activos

47. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

48. El control implica la capacidad de la empresa para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

49. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una empresa puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha empresa no puede reconocer el activo, así conserve la titularidad jurídica del mismo.

50. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente capacidad del activo para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo.

51. Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen normalmente los activos mediante su compra o producción, pero también pueden obtenerlos mediante otro tipo de transacciones como, por ejemplo, cuando una empresa recibe propiedades de una entidad del gobierno dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.

52. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios pueden también traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

53. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo, distribuir utilidades o excedentes de la empresa; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción o venta de bienes o servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

54. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la empresa pueden satisfacer la definición de activo.

55. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con los marcos conceptuales para entidades de gobierno y empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su forma económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, para el reconocimiento contable de las transacciones derivadas de un convenio o contrato, las partes deberán evaluar el trasfondo de su clausulado y de esta manera identificar aspectos tales como: modalidad de contratación, objeto del contrato, derechos y obligaciones de las partes, formas de pago, intenciones de las partes, quién asume los riesgos, quién obtiene los beneficios, quién tiene el derecho de propiedad de los recursos, cuál es la contraprestación directa por parte del contratista, recursos o bienes entregados únicamente para su administración, la existencia de condiciones que de no cumplirse implican la devolución de los recursos, entre otros.

Por lo anterior, frente a su consulta, se precisa que el comodato o préstamo de uso, es un contrato que permite a una entidad (la comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (la comodataria) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

En el desarrollo de este tipo de contrato corresponde a los participantes determinar a partir del juicio profesional de las personas a cuyo cargo se encuentre el proceso contable, la esencia económica subyacente de la transacción, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar el correcto reconocimiento de los hechos económicos.

Adicionalmente, entre los aspectos a considerar se encuentra el control, el cual implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Para establecer cuál de las dos entidades tiene el control de los activos objeto de consulta, a fin de proceder con su reconocimiento en el estado de situación financiera, se hace necesario que como mínimo:

- Confirman si la intención de las partes que intervienen, es prorrogar el contrato de comodato por un periodo que cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Establezcan qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definan qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verifiquen qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Determinen si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.

Cada uno de estos aspectos constituye un indicio de la existencia de control sobre el recurso, que si bien no son factores concluyentes, su identificación y análisis puede contribuir y apoyar la decisión de si corresponde reconocer o no un activo.

Una vez efectuada la anterior evaluación, se debe identificar en cuál de las siguientes situaciones se enmarca el caso particular:

a. Transferencia del control de los bienes a la comodataria, caso en el cual será esta la que reconozca el activo en su situación financiera.

Cuando por esencia económica la comodataria sea quien obtenga sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los activos derivados de su uso durante la mayor parte de su vida económica, además de existir otros aspectos que permiten concluir que la comodataria es quien controla los bienes, aun cuando la forma legal del contrato de comodato puede significar que la comodataria no adquiera la titularidad jurídica sobre estos, se reconocerá el hecho económico como una transferencia en el caso de una entidad de gobierno, o subvención en el caso de una empresa no cotizante.

Por lo anterior, la comodante debe desincorporar el activo por cuanto no representa un recurso controlado, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación o amortización acumulada y al deterioro acumulado, y acreditando la subcuenta y cuenta que identifique el bien trasladado.

La comodante registrará la diferencia debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, en caso de que la entrega se realice por parte de una entidad de gobierno a otra entidad de gobierno, o la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, en caso de que la subvención se realice por parte de una empresa a una entidad de gobierno o cuando la transferencia se realice por parte de una entidad de gobierno a una empresa.

Cuando la comodante retire el activo entregado, adicionalmente debe controlarlo en cuentas de orden deudoras, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y acreditará la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), tratándose de una entidad de gobierno y una empresa no cotizante.

Por su parte, la comodataria incorporará estos activos en su información contable mediante un débito en la subcuenta y cuenta del activo que represente su naturaleza y el uso previsto para el bien, y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, en caso de que sea una entidad de gobierno la que recibe el bien, o la subcuenta 443007- Subvención por asunción de deudas de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, en caso de que sea una empresa no cotizante la que recibe el bien; y deberá aplicar los criterios del marco normativo aplicable.

Cuando en la transferencia del activo se han impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante en lugar de reconocer un gasto por transferencia o subvención, deberá reconocer un activo diferido en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, tratándose de una entidad de gobierno, o en la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, en el caso de una empresa no cotizante, dicho activo se amortizará con el cumplimiento de las condiciones establecidas.

b. Entrega de bienes a la comodataria, sin transferir el control.

Cuando por esencia económica, la comodante no transfiera sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los activos por un tiempo sustancial a la vida económica del bien, además de no existir otros aspectos que permiten concluir que la comodataria es la entidad que controla los bienes, la entidad comodataria deberá revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

c. El activo transferido se usa para explotar servicios o actividades propias de la comodante, caso en el cual la comodante no debe desincorporar el activo, pues se entiende que la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios contribuye a la consecución de sus objetivos misionales, según lo contemplado en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.

CONCEPTO No. 20211100084611 DEL 15-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento de operaciones entre unidades diferentes de una misma entidad.

Doctora
MARÍA VICTORIA GRISALES GARCÍA
Líder Gestión Contable
Universidad Tecnológica de Pereira
Pereira - Risaralda

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20210010050372 el 6 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“(…) En la Resolución de rectoría 7493 del 31 de diciembre de 2018 y actualizado para el año 2020 con la Resolución No.7630, por medio de las cuales se adopta el Manual de Políticas Contables de la Universidad y el cual establece la siguiente política:

“Política aportes sin situación de fondos.

a. Cuando se trate de aportes de recursos a los proyectos especiales o fondos y que no genera una contraprestación, el reconocimiento contable se genera a través de la orden de pago con su causación sin situación de fondos, es decir; la afectación de un aporte al momento de generar la orden de pago se hará como una operación interinstitucional sin flujo de efectivo a través de los grupos de las cuentas:

47 - Operaciones Interinstitucionales: En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan: a) los fondos recibidos por la entidad en efectivo y/o equivalentes al efectivo, de la tesorería centralizada del mismo nivel, para el pago de los gastos incluidos en el presupuesto; b) las operaciones de enlace realizadas entre la entidad y la tesorería centralizada; y c) las operaciones sin flujo de efectivo realizadas entre la entidad y otras entidades, con independencia del sector y nivel al que pertenezcan.

57 - Operaciones Interinstitucionales - En esta denominación, se incluyen las cuentas que representan: a) los fondos entregados en efectivo y/o equivalentes al efectivo por la tesorería centralizada a otras entidades del mismo nivel, para el pago de sus gastos incluidos en el presupuesto; b) las operaciones de enlace realizadas entre la entidad y otras entidades; y c) las operaciones sin flujo de efectivo realizadas entre la entidad y otras entidades, con independencia del sector y nivel al que pertenezcan”.

6. En el proceso de auditoría financiera para la vigencia 2020, la Contraloría General de la República comunicó el hallazgo N° 7 MANUAL DE POLÍTICAS CONTABLES DE LA UTP, en el cual uno de sus apartes informa, frente a la política referida en el punto 5: “...En atención a dicha política, la Universidad Tecnológica de Pereira, traduce contablemente, los traslados presupuestales de fondos a los Proyectos de Operación Comercial, reconociendo un débito en la cuenta 5722 Operaciones sin Flujo de Efectivo y un crédito en la cuenta 4722 Operaciones sin Flujo de Efectivo, registro que realiza a través de órdenes de pago y comprobantes de egreso a nombre de la propia Universidad Tecnológica de Pereira...”

7. En la Universidad dichos proyectos especiales pueden prestar servicios entre ellos mismos (es decir un proyecto especial “X” de la Facultad “X”, puede prestar servicios a otros proyectos “Y” de la Facultad “Y”, ambos proyectos se administran bajo el Nit de la Universidad, es decir los proyectos especiales NO son personas jurídicas aparte de la Universidad).

8. Con el fin de garantizar el control de los recursos asignados a los proyectos especiales, la ejecución de sus presupuestos 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 y se sigue lo relacionado en el numeral 6.

Es por lo anterior, que se requiere el concepto de la Contaduría General de la Nación respecto a los siguientes puntos:

1. Es procedente que la Universidad utilice las cuentas contables del grupo 47-OPERACIONES INTERINSITUCIONALES Y 57-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES, para efectos de reconocer contablemente la ejecución presupuestal de los proyectos especiales, tal como lo establece la política Resolución de rectoría 7493 del 31 de diciembre de 2018 y actualizado para el año 2020 con la Resolución No.7630 -Política aportes sin situación de fondos- (Ver numeral 5 y 6).

2. Dado el hallazgo de la Contraloría General de la República (Ver numeral 6), ¿cómo debería reconocerse contablemente la ejecución presupuestal de los proyectos especiales, cuando las operaciones son entre proyectos especiales, sin que medien terceros en la ejecución presupuestal?

3. ¿Qué cuentas contables deberían afectarse para el reconocimiento de las operaciones entre proyectos especiales, con el fin de garantizar el control de los mismos?”

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, en el numeral 5.2.3. Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

“116. El Marco Normativo aplicable a las entidades de gobierno está compuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; la Doctrina Contable Pública; y el Catálogo General de Cuentas, todos ellos emitidos por la Contaduría General de la Nación. (Subrayado fuera de texto)

(...)

“122. El Catálogo General de Cuentas es la herramienta instrumental para el registro de los hechos económicos, el cual desarrolla la estructura, descripciones y dinámicas de la clasificación conceptual de estos, y facilita el registro, clasificación, sistematización y agregación de los hechos económicos para la preparación de estados financieros de propósito general y el reporte de información a la Contaduría General de la Nación.”

La Norma de Proceso contable y Sistema documental contable, incorporada al RCP mediante la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, señala en relación con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable, 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.

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.

(...)

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. (...)”

Por su parte, el Catálogo General de cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe las cuentas:

“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”. (Subrayado fuera de texto)

El referido catálogo establece que dicha cuenta se acredita con: 1- El valor del cruce de cuentas que disminuya o cancele una obligación. 2- El valor del desembolso autorizado para la cancelación al proveedor de bienes y servicios, con recursos del crédito externo no monetizado. 3- El valor pagado de obligaciones con equivalentes al efectivo (títulos).

“5722-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”. (Subrayado fuera de texto)

El referido catálogo establece que dicha cuenta se debita con: 1- El valor del cruce de cuentas que disminuya o cancele una obligación. 2- El valor del crédito externo no monetizado para la cancelación de un proveedor, registrado por otra entidad.

Además, la CGN mediante comunicación 20192000003461 del 8 de febrero de 2019, dirigido a esa Universidad, en relación con el tema aquí consultado señaló: “i y ii Las cuentas relacionadas con las operaciones interinstitucionales son utilizadas para el caso de movimientos contables entre entidades, en donde sus operaciones de recaudo y pago se realizan a través de una tesorería centralizada que es la encargada del manejo de los recursos.

iii. (...) en la contabilidad deberán registrar la causación del gasto y de la cuenta por pagar a cada facultad, identificando a nivel de auxiliar el proyecto a financiar, pasivos que se cancelarán al momento del giro.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La ejecución del presupuesto de gastos se realiza en cumplimiento de las normas propias del sistema presupuestal, que si bien sus bases comprensivas son conciliables con los principios y normas de carácter contable, no necesariamente son equiparables, porque la información contable pública y la presupuestal proceden 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.

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.

Es pertinente además señalar, que el sistema de contabilidad presupuestal controla la ejecución de los gastos en diferentes momentos a 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 el 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.

Ahora bien, en relación con las preguntas, nos permitimos señalar:

1. Es procedente que la Universidad utilice las cuentas contables del grupo 47-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES Y 57-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES.

El CGC facilita el registro, clasificación, sistematización y agregación de los hechos económicos mediante la descripción y dinámicas que orientan al preparador de la información, es así como para las cuentas 4722 y 5722, señala que estas se utilizan para el reconocimiento de operaciones entre entidades y sus dinámicas

indican las operaciones específicas para las cuales deben utilizarse, como son la cancelación de derechos y obligaciones, cuando el desembolso lo realiza una tesorería centralizada, más no para el registro del traslado de recursos entre dependencias de una misma entidad, como puede deducirse del texto de la consulta.

2. ¿cómo debería reconocerse contablemente la ejecución presupuestal de los proyectos especiales, cuando las operaciones son entre proyectos especiales, sin que medien terceros en la ejecución presupuestal?

3. ¿Qué cuentas contables deberían afectarse para el reconocimiento de las operaciones entre proyectos especiales, con el fin de garantizar el control de los mismos?

Al registrar las obligaciones de pago por la ejecución de los compromisos en presupuesto, se realizará el registro contable, que en el caso que nos ocupa, como ya se había señalado en anterior concepto corresponde a causar el gasto y reconocer el pasivo por parte de la dependencia que aporta los recursos y a favor de la facultad que ejecuta el respectivo proyecto, pasivo que será cancelado con el giro a favor del tercero. La entidad puede identificar en cuentas auxiliares las facultades y en cada facultad los respectivos proyectos, a fin de controlar los recursos.

En el evento que la organización del proceso contable corresponda a una contabilidad separada en unidades contables, las unidades que ejecutarán el proyecto reconocerán una cuenta por cobrar y un ingreso. Es pertinente anotar bajo esta modalidad, que la entidad establecerá los procesos de conciliación y verificación de la información en las diferentes unidades contables, y en la preparación de los estados financieros deberá integrar la información generada en cada unidad, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

Así mismo, debemos mencionar que las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad, las cuales se busca sean utilizadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones similares, y así evitar que la información financiera pueda presentar error en la adopción inapropiada del marco normativo en la clasificación de las operaciones por la utilización inadecuada de las cuentas.

CONCEPTO No. 20211100087071 DEL 26-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Soporte contable idóneo para el reflejo de operaciones contables y financieras. Reconocimiento de las diferencias entre el costo de adquisición, y el valor aprobado mediante escritura pública del suelo que hace parte del subsidio de vivienda.

Doctora
ADRIANA FANNY ARIZA MEDINA
Subdirectora Financiera
Secretaría Distrital del Hábitat (SDHT)
Alcaldía Mayor de Bogotá
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el No. 20210010051622 el 16 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el objeto de aclarar conceptos en materia contable con base en lo establecido en 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” y modificada por la Resolución 425 de 2019 “Por la cual se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición y Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno”, expedidas por la Contaduría General de la Nación, de manera atenta me dirijo al despacho a su cargo con la finalidad de realizar la consulta que se basa en los hechos que se narran más adelante.

Para efectos de la resolución de la consulta que se presenta ante su despacho, cabe indicar que la Secretaría Distrital del Hábitat es un organismo del Sector Central del Distrito Capital con autonomía administrativa y financiera y tiene por objeto formular las políticas de gestión del territorio urbano y rural en orden a aumentar la productividad del suelo urbano, garantizar el desarrollo integral de los asentamientos y de las operaciones y actuaciones urbanas integrales, facilitar el acceso de la población a una vivienda digna y articular los objetivos sociales económicos de ordenamiento territorial y de protección ambiental.

Por su parte Metrovivienda que en el momento en que se suscribe el convenio a que hace referencia la presente solicitud no se había transformado, tenía como objeto promover la oferta masiva de suelo urbano para facilitar la ejecución de Proyectos Integrales de Vivienda de Interés Social; desarrollar las funciones propias de los bancos de tierras o bancos inmobiliarios, respecto de inmuebles destinados en particular para la Ejecución de proyectos urbanísticos que contemplen la provisión de Vivienda de Interés Social Prioritaria (VIP); y promover la organización comunitaria de familias de bajos ingresos para facilitar su acceso al suelo destinado a la vivienda de interés social prioritaria.

Con base en lo anterior y para efectos de la consulta, se relacionan los siguientes:

Hechos:

- El día 12 de octubre de 2012 se suscribió el convenio 152 de 2012 entre la Secretaría Distrital del Hábitat y Metrovivienda hoy Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano de Bogotá, el cual tenía por objeto “Aunar esfuerzos administrativos, técnicos y financieros con el fin de gestionar y/o urbanizar suelo para el desarrollo de proyectos dirigidos a la construcción de vivienda de interés prioritario – VIP, para población vulnerable y/o víctima del conflicto armado(sic)”; este convenio tuvo recursos asignados por la Secretaría de Hábitat por valor de OCHO MIL SETECIENTOS MILLONES DE PESOS (\$8.700.000.000).

Producto de la ejecución de este convenio, Metrovivienda adquirió terrenos para la construcción de vivienda de interés social e interés prioritario. El valor del convenio hacía parte del valor del subsidio Distrital de Vivienda en Especie que el Gobierno Distrital entrega a los hogares. Dentro de los predios adquiridos en el marco del convenio Metrovivienda adquirió el predio denominado Bosa 601 con un costo total de \$630.683.900, identificado catastralmente con matrícula inmobiliaria 50S-824974 (Se anexa)

En cumplimiento de la cláusula 5.2.3 del Convenio, se constituyó un Patrimonio Autónomo Subordinado al cual Metrovivienda transfirió el inmueble en el año 2013 mediante Resolución 37 de 2013, por un valor de \$463.232.000, esto es inferior al costo total de su adquisición, predio en el cual se desarrolló el proyecto constructivo de Vivienda de Interés Social “Bosa 601”.

- Posteriormente, el 28 de octubre de 2013, se suscribió el convenio 407 de 2013 entre la Secretaría Distrital del hábitat y la entonces Metrovivienda, cuyo objeto es el de “Aunar esfuerzos administrativos, técnicos y financieros con el fin de adelantar el desarrollo y construcción de los proyectos de vivienda que entregará el distrito capital en el marco de la ley 1537 de 2012 y del plan de desarrollo distrital “Bogotá humana “para generar vivienda de interés prioritario como subsidio en especie”.

Con cargo a este convenio, se construyeron 84 unidades habitacionales en el suelo adquirido para el proyecto “Bosa 601” en el marco del Convenio 152 de 2012. De acuerdo con las normas distritales vigentes para ese momento, y vigentes por transición normativa, el subsidio distrital de vivienda en especie correspondía a un valor hasta de 26 salarios mínimos legales mensuales; no obstante, el cálculo del valor del subsidio de vivienda en dinero que a través del Convenio 407 de 2013 complementaba el subsidio de vivienda en especie, para el predio de Bosa 601, mostró que el valor del costo total de adquisición del suelo, sumado al subsidio de vivienda, superaba el tope de los referidos 26 SMMLV.

- Con base en lo anterior, en su momento el comité Operativo del Convenio 407 decidió (Sesión del 2 de marzo de 2017): “... se aprobó realizar la valoración del suelo del proyecto Bosa 601 por la suma de \$5.528.268 valor que corresponde a 7,49 SMMLV del presente año 2017 y así, deberá quedar expresado en la escritura pública que se realice con cada hogar” evidenciándose así que se cuantificó el suelo por un valor inferior a su costo de adquisición, que correspondería para la fecha de decisión a \$7.508.141 (resultado de dividir el costo total de adquisición del suelo \$630.683.900 entre 84 hogares), sino por \$5.528.268 para un valor total del suelo del predio en que se construyó el proyecto Bosa 601 tasado en la suma de \$464.374.512. De acuerdo con lo anterior, el valor estimado del suelo fue inferior en escrituras públicas al costo de adquisición, lo que genera una diferencia de \$166,309,388.

Mediante concepto 2019000000911 del 14 de enero de 2019, la Contaduría General de la Nación determinó que la Secretaría Distrital del Hábitat debía reconocer en sus estados financieros el valor de los predios adquiridos en el marco

del convenio 152 de 2012 para lo cual se hicieron los reconocimientos contables respectivos por el valor total de todos los predios adquiridos con un costo de \$5.209.498.632, incluido el costo real del predio en que se construyó el proyecto constructivo Bosa 601.

No obstante, teniendo en cuenta que el valor de las escrituras públicas de los hogares beneficiarios con el subsidio, corresponde a una tasación o un estimado, para que exista cierre financiero para adquirir la vivienda respectiva, se genera incertidumbre frente al método de legalización contable de dichos recursos, en el entendido que el soporte previsto para la legalización de subsidios de vivienda, establecido mediante el manual de políticas contables de operación de la Secretaría Distrital del Hábitat, es la Escritura pública en la cual se relaciona el subsidio entregado, y que como se describió líneas atrás este valor es inferior al monto que debe legalizarse, producto de las actuaciones ejecutadas en su momento por la administración en cabeza de Metrovivienda y la Secretaría del Hábitat, que definieron un precio inferior al suelo correspondiente a su costo(sic) de adquisición, e incorporaron en las escrituras públicas de los 84 hogares beneficiarios del subsidio Distrital de Vivienda unos costos que no superan los 26 SMLMV, sin atender que el costo de adquisición del suelo afectaba los valores incorporados en las escrituras, en este sentido se eleva la siguiente consulta:

1. ¿El soporte allegado por la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano, mediante radicado E24511982-S cuya copia adjunto, es considerado para efectos contables, como soporte idóneo para el reflejo de operaciones contables y financieras?
2. ¿En caso que dicho soporte se constituya en un documento idóneo para legalizar la partida contable, podemos considerar la diferencia de los \$166.309.388 como un gasto público social, teniendo en cuenta que actualmente los hogares gozan del beneficio? En caso de ser negativa su respuesta, ¿Cuál sería la cuenta idónea para poder legalizar esta diferencia?"

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:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016, y sus modificaciones, 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 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.” (...) (Subrayados fuera de texto)

Por su parte, la Resolución N° 193 de 2016 por la cual se incorpora, en los procedimientos transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en el numeral 3.2.3. Sistema documental establece:

“3.2.3. Sistema documental

(...)

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

(...)

3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.” (...) (Subrayados fuera de texto)

Finalmente, la Contaduría General de la Nación mediante Radicado CGN N° 20192000000911 dirigido a la Empresa de Renovación y Desarrollo Urbano (ERU), se pronunció sobre el reconocimiento de los derechos fiduciarios en el Patrimonio Autónomo Subordinado 720, constituido con predios adquiridos con recursos del Convenio 152 de 2012 por Metrovivienda (hoy ERU) y el Distrito Capital-Secretaría Distrital de Hábitat (SDHT), donde se concluyó:

“1. Registros contables a cargo de la Secretaría Distrital de Hábitat SDHT

Respecto del Patrimonio Autónomo FC Subordinado 720 – Fiduciaria Colpatria S.A. a la SDHT le corresponde reconocer únicamente los derechos de los beneficios fiduciarios que se relacionen con el aporte de los predios adquiridos por la ERU con los recursos del convenio 152 de 2012. Para tal efecto, debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (conforme lo establecido en el instructivo 002 de 2015 para la corrección de errores de periodos anteriores a la fecha de transición).

Para determinar el registro crédito requerido en el párrafo anterior, se debe tener en cuenta que, como se informa en la consulta, la SDHT registró erogaciones por concepto de gasto público social en el momento en el que METROVIVIENDA (hoy ERU) adquirió los terrenos aportados por esa empresa en el citado patrimonio autónomo, le corresponde corregir ese error contable de conformidad con lo dispuesto por la CGN en la Resolución 107 de 2017.

Con base en la información suministrada por la Fiduciaria, la Secretaría Distrital de Hábitat debe actualizar el valor de sus derechos después de reconocer los importes ejecutados, Ahora, cuando se expida en acto administrativo mediante el cual se asignan y entrega los subsidios al beneficiario final, la Secretaría Distrital de Hábitat deberá reconocer un débito en la subcuenta 555001-Vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, con crédito a la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1. Antes de dar respuesta al particular, es pertinente indicar que conforme lo estable la norma de Proceso contable y sistema documental contable y el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, los registros de los hechos económicos deben estar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser inalterada, íntegra y verificada; lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos.

Así mismo, la norma antes señalada indica que, es responsabilidad del Representante Legal, o quien haga sus veces, la administración del sistema documental contable, regulando aspectos relativos a los documentos contables, que corresponden a soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

En este sentido, si bien un soporte de contabilidad puede originarse de forma externa, es decir, proviene de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, es la misma la que debe definir las políticas y criterios en torno a los documentos soporte idóneos, teniendo en cuenta los requisitos establecidos por autoridades competentes, y los lineamientos definidos por la CGN en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable y el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

Por lo tanto, le corresponde a la entidad realizar el análisis y evaluación de si el soporte allegado por la ERU mediante radicado E24511982-S sirve de soporte a las operaciones llevadas a cabo, y si es un documento idóneo, en concordancia con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de políticas y procedimientos que implementen.

Pregunta 2. La CGN mediante Radicado N° 20192000000911 citado en las consideraciones de este pronunciamiento, concluyó que la SDHT debió reconocer únicamente los derechos de los beneficios fiduciarios que se relacionen con el aporte de los predios adquiridos por la ERU con los recursos del convenio 152 de 2012, y que con la expedición del acto administrativo mediante el cual se asignan y entregan los subsidios al beneficiario final, la SDHT debe reconocer un débito en la subcuenta 555001-Vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Dado que, la asignación y entrega de los subsidios a los beneficiarios finales se efectuó en el año 2018, la SDHT deberá reconocer el error de conformidad con lo señalado en el 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, mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONCEPTO No. 20211100087301 DEL 28-10-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades del Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los activos que construye el concesionario, así como de las reparaciones menores y mayores de los mismos, a través de contratos de concesión.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los activos que construye el concesionario, así como de las reparaciones menores y mayores de los mismos, a través de contratos de concesión.

Señor
HERNÁN ALIRIO GÓMEZ HURTADO
Jefe Administrativo
Auriga & Asesores S.A.S.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400051182, el 10 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En un contrato de concesión, el concesionario recibe del concedente unos activos para su usufructo y prestar (sic) el servicio

El concesionario está obligado a construir algunos y a su mantenimiento de otros.

Cual (sic) debería (sic) ser el tratamiento contable para el concesionario de los activos que construya para el servicio y que debe devolverlos al finalizar el contrato. Igualmente de las reparaciones menores y mayores de los mismos.”

Se realizó solicitud el día 04 de octubre de 2021, a través de correo electrónico, para ampliar información respecto a las entidades que suscribieron el contrato de concesión objeto de la consulta, pero no se obtuvo respuesta a la fecha.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución No. 425 del 2019, y modificadas por la Resolución No. 218 de 2020, en el Capítulo V. Otras normas, señalan:

“1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una entidad concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión o un derecho para proporcionar un servicio en nombre de la entidad concedente o para desarrollar una actividad reservada a la entidad concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada, por los servicios prestados o por la actividad desarrollada, durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la entidad concedente. También se consideran acuerdos de concesión aquellos acuerdos vinculantes mediante los cuales el concesionario utiliza o explota un activo en concesión o un derecho, para uso privado.

2. La entidad concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la entidad concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio o para uso privado, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la entidad concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la entidad concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

1.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La entidad concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

4. Para el reconocimiento de los activos en concesión proporcionados por el concesionario, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior.

5. La entidad concedente medirá los activos contruidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la entidad concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de

conformidad con los términos del acuerdo. La entidad concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

6. Si la entidad concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la entidad concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

7. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo, Bienes de uso público o Activos intangibles, según corresponda. (...)

1.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

21. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la entidad concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda.

1.4. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados en el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente

22. Los ingresos y gastos asociados con el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente se reconocerán en el periodo en que estos se generen, afectando, respectivamente, las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexas a la Resolución No. 426 del 2019, y modificadas por la Resolución No. 219 de 2020, en el Capítulo V. Otras normas, indican:

“3. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EMPRESA CONCEDENTE

1. Un acuerdo de concesión es un acuerdo vinculante entre una empresa concedente y un concesionario, en el que este último utiliza o explota un activo en concesión para proporcionar un servicio en nombre de la empresa concedente, a cambio de una contraprestación por la inversión realizada o por los servicios prestados durante el plazo del acuerdo de concesión, aunque en ocasiones se pueda generar una contraprestación a favor de la empresa concedente.

2. La empresa concedente es aquella que tiene el control de los activos en concesión, de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, y que asume los riesgos y pasivos asociados a dichos activos. Lo anterior, con independencia de que la empresa concedente tenga la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión. Por su parte, los activos en concesión son aquellos utilizados en la prestación del servicio, los cuales pueden ser proporcionados por el concesionario o por la empresa concedente. En el primer caso, el concesionario puede construir, desarrollar o adquirir dichos activos. En el

segundo caso, los activos en concesión pueden estar relacionados con activos existentes de la empresa concedente o con la mejora o rehabilitación que se les haga a estos.

3.1. Reconocimiento y medición de activos en concesión

3. La empresa concedente reconocerá los activos proporcionados por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa concedente que, de forma individual o agrupada, se consideren materiales, siempre y cuando esta u otra del mismo sector: a) controle o regule los servicios que debe proporcionar el concesionario con el activo, los destinatarios o el precio de los mismos; y b) controle (a través de la propiedad, del derecho de uso o de otros medios) cualquier participación residual significativa en el activo al final del plazo del acuerdo de concesión. La empresa definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos, las mejoras y rehabilitaciones que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

4. Para el reconocimiento de los activos en concesión proporcionados por el concesionario, cuya vida útil sea inferior al plazo del acuerdo de concesión, no será obligatorio el cumplimiento del literal b), señalado en el párrafo anterior.

5. Las erogaciones que la empresa concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión se reconocerán como gasto en el resultado del periodo.

6. En el momento del reconocimiento, la empresa concedente medirá los activos construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de la empresa concedente al costo, esto es, por los valores directamente atribuibles a la construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación del activo para que pueda operar de la forma prevista, incluyendo el margen del concesionario por tales conceptos, de conformidad con los términos del acuerdo. La empresa concedente reclasificará los activos entregados al concesionario como activos en concesión, por el valor en libros.

7. Si la empresa concedente no cuenta con información de valores específicos para separar los activos que proporcione el concesionario y la mejora o rehabilitación a los activos existentes de esta, de los gastos que la empresa concedente asuma por la operación y mantenimiento de los activos en concesión, empleará técnicas de estimación para establecer el valor de los activos y gastos.

8. Con posterioridad al reconocimiento, los activos en concesión se medirán de acuerdo con lo definido en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda. (...)

3.3. Reconocimiento de ingresos y de gastos generados por la operación y mantenimiento del activo en concesión

22. Los ingresos por la explotación de los activos en concesión, así como los gastos relacionados con la operación y mantenimiento de dichos activos serán reconocidos por la empresa concedente en la proporción que tenga del derecho o que asuma de la obligación, respectivamente, afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, según corresponda. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

En atención a que no fue posible establecer las entidades que actúan en el contrato de concesión objeto de la consulta, para determinar si el tratamiento contable correspondía a entidades sujetas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, a continuación, se da el tratamiento que debe realizar el concesionario en ambos casos.

De conformidad con las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta los lineamientos dados por las normas de Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente y Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la empresa concedente, corresponde a la concedente el reconocimiento de los activos que se encuentran en concesión, ya sean estos entregados por la concedente o construidos, desarrollados o adquiridos por el concesionario. De igual manera, la entidad o empresa concedente reconoce la mejora o rehabilitación de los activos existentes que realice el concesionario.

Por lo anterior, el concesionario no reconocerá en ningún caso los bienes que sean construidos o adquiridos, así como las mejoras o rehabilitación de activos existentes, como parte de la ejecución de contratos de concesión.

En relación con las reparaciones menores y mayores de los activos en concesión que efectúe el concesionario, que no correspondan a mejoras o rehabilitaciones de estos, serán reconocidas por la entidad o empresa concedente en la proporción que asuma de la obligación. En ese sentido, corresponde al concesionario reconocer los gastos por las reparaciones no asumidas por la entidad o empresa concedente.

Si el contrato de concesión es con una entidad de gobierno para el desarrollo de una actividad reservada a la entidad concedente, el concesionario no reconocerá los gastos y cuentas por pagar por las reparaciones realizadas siempre que estas se encuentren asociadas con el desarrollo de la actividad.

CONCEPTO No. 20211100087871 DEL 02-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Materialidad e importancia relativa. Materialidad para la contabilización del deterioro de valor de los activos. Tratamiento contable que se debe efectuar por la ocurrencia de cambios en las vidas útiles de los activos fijos. Documento idóneo para probar la evidencia de indicios de deterioro. Evidencia de indicios de deterioro.

Doctora
FLOR CARIDAD SÁNCHEZ MORENO
Dirección de Vigilancia Fiscal Gestión Pública
Contraloría General de la República
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010052552 el 22 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"1. ¿Qué tan válido es que la entidad tome como criterio lo sugerido en el documento publicado por la CGN, denominado "ARMONIZACIÓN A ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PÚBLICA: LA EXPERIENCIA DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN" como el umbral de materialidad, es decir el 5% y, considerando el monto del Total de los Activos, Pasivos y Patrimonio, para los años 2018 y 2019?

En términos generales la entidad considera que un error es material cuando supere el 5% con respecto a un determinado total (activo, pasivo, patrimonio o del resultado del ejercicio) del año inmediatamente anterior de los mencionados.

En el proceso de evaluación, se solicitó el documento técnico que determinó el UMBRAL DE MATERIALIDAD DE ERRORES, OMISIONES E INCOHERENCIAS, sin que se evidencie ningún análisis por parte de la entidad, simplemente informan que el umbral de materialidad corresponde al porcentaje más bajo sugerido por la Contaduría General de la Nación, es decir el 5%.

Lo anterior toda vez que, en el marco conceptual no establece ningún parámetro cuantitativo o referente sino conceptúa la materialidad dentro del numeral "4.1. Características fundamentales que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios.

(...)

En este orden de ideas de manera respetuosa solicito su concepto con respecto a la determinación del umbral de materialidad y si el criterio sugerido en el documento a que hago referencia se constituye como un parámetro para que las entidades lo incluyan en sus manuales de políticas y lo apliquen como criterio para reexpresar o no una partida.

2. La entidad en su política contable establece que, para efectos de Deterioro, se consideran bienes de valor material aquellos que su costo individual de adquisición, producción, construcción, donación, transferencia o permuta sea superior a 100 SMMLV de la vigencia objeto de análisis (87.780.300). Por lo anterior, solo se evaluará si existen indicios de deterioro del valor de las propiedades, planta y equipo a los bienes cuyo costo individual sea igual o superior a 100 SMMLV de la vigencia objeto de análisis.

Lo anterior sustentado a que: "Se cumple con las premisas fundamentales que subyacen en la norma: que se aplique a activos materiales para la Entidad, dado que el reconocimiento del deterioro exige una gran carga operativa y administrativa que no justifica para activos que no sean representativos. De igual manera, que correspondan a activos en los cuales se pueda contrastar su valor en libros con valores de mercados, lo cual exige la existencia de un mercado activo de los mismos, y como se sabe, en el país no existen mercados para muchos activos usados. Por ello, los que se seleccionan son los más indicados para ello.

¿La inquietud que se tiene es que las entidades pueden establecer parámetros cuantitativos (materialidad), para la evaluación de indicios de deterioro de valor de sus activos?

3. El 30 de diciembre del 2020, la entidad mediante resolución (956) aprobó el cambio de política respecto a la vida útil de los activos que aplicó a partir del periodo contable de 2020, para la preparación y presentación de los estados financieros bajo el nuevo Marco Normativo Contable para Entidades de Gobierno.

Lo anterior generaría que:

a. ¿Los activos fijos con vidas útiles determinadas con la anterior política (2018 y 2019), que difieren a las establecidas y aprobadas en la política contable del 30/12/2020, ¿serían objeto de reexpresión por el cambio de política, en el periodo contable de 2020?

¿Es decir, para efectos de la presentación de los estados financieros vigencia 2020, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información (01/01/2020), afectadas por el cambio de política, en el periodo contable 2020, sería objeto de reexpresión?

Lo anterior, dado que la resolución 425 del 2019, establece que "Las entidades de gobierno dispondrán hasta el 31 de marzo de 2020 para ajustar los sistemas de información de acuerdo con las modificaciones a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, prescritas en la presente Resolución."

y, (Sic) lo que se entendería que las modificaciones a las normas para el reconocimiento medición revelación y presentación de los hechos económicos adoptadas por las entidades en las políticas contables, tendrían el mismo término establecido en la Resolución 425 del 2019."

Adicionalmente, el consultante amplió el alcance de la consulta, indicando:

"(...) La entidad realizó la evaluación de indicios de deterioro de valor a través de una encuesta para los bienes muebles e intangibles a 31 de diciembre del 2020 y el resultado a las preguntas arrojó que los bienes evaluados no presentaban indicios de deterioro de valor.

En ese orden de ideas ¿cuál sería el documento idóneo que tendría que aportar la entidad para probar la evidencia de la existencia o no de los indicios de deterioro de valor? ¿Cuál sería el contexto de la palabra se cuenta con evidencia de indicios de que el activo está deteriorado en la evaluación del deterioro?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“4.1. Características fundamentales

14. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

4.1.1. Relevancia

15. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera es capaz de influir en las decisiones de los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

16. La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad. 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.

17. La información financiera tiene valor confirmatorio si ratifica o cambia evaluaciones anteriores. Los valores predictivos y confirmatorios de la información generalmente están interrelacionados; así, la información que tiene valor predictivo habitualmente también tiene valor confirmatorio.” (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 anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 218 del 2020, indica:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo

patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

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; y d) 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.

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. 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 de valor puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si el activo intangible se reconoce durante el periodo contable, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el periodo contable.

19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos

7. Para determinar si hay indicios de deterioro del valor de sus activos, la entidad recurrirá a fuentes externas e internas de información.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

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; o b) activos intangibles.

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.

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 su valor antes de que finalice el periodo contable.

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 a fuentes externas e internas de información.

(...)

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. (...)

6. La entidad cambiará una política contable cuando se realice una modificación al Marco Normativo para Entidades de Gobierno o cuando, en los casos específicos que este lo permita, la entidad considere pertinente un cambio de política que conlleve a la representación fiel y a la relevancia de la información financiera.

7. Los cambios en las políticas contables originados en cambios en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se aplicarán observando lo dispuesto en la norma que los adopte. Por su parte, los cambios en las políticas contables que, en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, adopte la entidad se aplicarán de manera retroactiva, es decir, la nueva política se aplicará como si se hubiera aplicado siempre. Para tal efecto, la entidad registrará el ajuste al valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vean afectadas por el cambio de política, en el periodo en el que este ocurra y reexpresará, para efectos de presentación de los estados financieros, los saldos iniciales al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, así como los saldos de los periodos comparativos de los activos, pasivos y patrimonio afectados por el cambio de política.

(...)

4.2. Cambios en una estimación contable

15. 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.

(...)

17. 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.

(...)

19. Los efectos que se deriven de un cambio en una estimación contable se aplicarán de manera prospectiva afectando a) el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio, si afecta solamente este periodo, b) el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte o c) el patrimonio cuando la norma así lo establezca. No obstante, si el cambio en una estimación contable origina cambios en activos o pasivos o se relaciona con una partida del patrimonio, este se reconocerá a través de un ajuste en el valor en libros del activo, pasivo o patrimonio en el periodo en el que se presente el cambio.” (Subrayados fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016, y sus modificaciones, 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.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

Los soportes de contabilidad 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.” (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, en el numeral 3.2.3. Sistema documental establece:

“3.2.3. Sistema documental

(...)

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

a) Los documentos que soportan los reconocimientos y ajustes posteriores realizados. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo, deben contener las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice la entidad, y se deben archivar y conservar de acuerdo con la tabla de retención documental establecida por la entidad en desarrollo del sistema de control de calidad.

(...)

3.2.3.1. Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1. ¿Qué tan válido es que la entidad tome como criterio lo sugerido en el documento publicado por la CGN, denominado “ARMONIZACIÓN A ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PÚBLICA: LA

EXPERIENCIA DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN” como el umbral de materialidad, es decir el 5% y, considerando el monto del Total de los Activos, Pasivos y Patrimonio, para los años 2018 y 2019?

El numeral 4.4 de la Unidad 4 del texto de contabilidad pública “Armonización a Estándares Internacionales de Contabilidad Pública”, presenta las modificaciones realizadas al Plan General de Contabilidad Pública, las cuales quedaron incorporadas al ordenamiento contable con la Resolución 222 de 2006, derogada por la Resolución 354 de 2007, por la cual se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

Posteriormente, el Régimen de Contabilidad Pública Precedente pierde validez a partir del año 2018, con la entrada en vigencia de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, por la cual se incorpora, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Así las cosas, a partir del 01 de enero de 2018, las Entidades de Gobierno debieron 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 y sus modificaciones, la cual no ha establecido como umbral de materialidad un 5% considerando el monto del total de los activos, pasivos y patrimonio.

Con la regulación contable pública vigente, la materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de cada entidad, que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de la entidad. Por lo tanto, a la CGN 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.

Ahora bien, me permito manifestarle que mediante el radicado N° 20182000017261 del 01 de marzo de 2018, la CGN se pronunció sobre la evaluación de la materialidad o importancia relativa, por lo tanto, se adjunta copia del mismo al presente concepto por considerarlo de su interés.

Pregunta 2. ¿Las entidades pueden establecer parámetros cuantitativos (materialidad), para la evaluación de indicios de deterioro de valor de sus activos?

Conforme con lo establecido por las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, estas aplican para la contabilización del deterioro del valor de los activos generadores y no generadores de efectivo bajo su alcance, y que la entidad considere materiales.

Por lo tanto, las políticas contables de las Entidades de Gobierno deben contener los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de estas Normas.

Para los activos generadores y no generadores de efectivo que se consideren materiales, como mínimo al final del periodo contable serán objeto de evaluación para identificar la existencia o no de indicios de deterioro del valor. De existir indicios, las Entidades de Gobierno deben estimar el valor recuperable o el valor del servicio recuperable, a fin de comprobar el deterioro de valor de los activos generadores y no generadores de efectivo.

De lo anterior se exceptúan los activos intangibles con vida útil indefinida y los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, por cuanto la entidad comprobará anualmente si el activo se ha deteriorado, con independencia de que existan indicios de deterioro de su valor.

Pregunta 3. ¿Los activos fijos con vidas útiles determinadas con la anterior política (2018 y 2019), que difieren a las establecidas y aprobadas en la política contable del 30/12/2020, serían objeto de reexpresión por el cambio de política, en el período contable de 2020?

Sobre lo indicado en el párrafo del artículo 3 de la Resolución 425 del 2019, que modifica las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es importante indicar que la resolución actualiza el total de normas, lo que implicaba un cambio en el Manual de políticas contables de la entidad. Por lo que, el plazo estaba dado para que la administración ajustará los sistemas de información de acuerdo con las modificaciones presentadas en las normas.

Por su parte, atendiendo lo señalado por el párrafo 29 de la Norma de propiedades, planta y equipo, el método de depreciación, el valor residual y la vida útil de los activos debe revisarse como mínimo anualmente, para que cuando se presente un cambio significativo en las estimaciones previas, se realicen los ajustes pertinentes y los registros contables respectivos. Esto no es óbice para que cuando se identifiquen cambios en los patrones de consumo de estos, estas estimaciones sean revisadas en dicho momento y, eventualmente, requieran ser modificadas de conformidad al nuevo patrón de consumo.

Ahora bien, de conformidad con el numeral 4.2 Cambios de una estimación contable, de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, una estimación 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 solamente puede estimarse, lo que implica el uso de juicios basados en información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. Las estimaciones contables pueden ser, entre otras, el deterioro del valor de los activos, el valor residual y la vida útil de los activos depreciables.

Una estimación contable puede ser susceptible a cambios, cuando se identifique nueva información o nuevos acontecimientos que afectan el valor en libros de un activo. Dichos cambios se aplicarán de forma prospectiva, afectando el resultado del período en el cual se efectúa el cambio y en los períodos futuros que dicho cambio afecte.

Cuando el cambio en una estimación contable origina cambios en los activos, se reconocerán a través de un ajuste en el valor en libros de estos, en el periodo en el que se presente el cambio.

De esta manera, no procede la reexpresión de los estados financieros, la entidad deberá revelar a través de las notas a los estados financieros, la naturaleza del cambio y 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.

Pregunta 4. ¿Cuál sería el documento idóneo que tendría que aportar la entidad para probar la evidencia de la existencia o no de los indicios de deterioro de valor?

La norma de Proceso contable y sistema documental contable y el Procedimiento para la evaluación del control interno contable establecen que, los registros de los hechos económicos deben estar respaldados por documentos idóneos, a fin de garantizar información contable pública susceptible de ser inalterada, íntegra y verificada; lo cual se cumple si es posible comprobar a través de diferentes mecanismos, que realmente refleja la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad, y si ha sido preparada con fundamento en la identificación y la aplicación homogénea de políticas, principios, normas técnicas y procedimientos.

Así mismo, la norma antes señalada indica que, es responsabilidad del Representante Legal, o quien haga sus veces, la administración del sistema documental contable, regulando aspectos relativos a los documentos contables, que corresponden a soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

En este sentido, si bien un soporte de contabilidad puede originarse de forma interna, es la entidad la que debe definir las políticas y criterios en torno a los documentos soporte idóneos, teniendo en cuenta los requisitos legales que le apliquen y los lineamientos definidos por la CGN en la norma de Proceso contable y sistema documental contable y el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

En consecuencia, le corresponde a la entidad realizar el análisis y evaluación de cuál sería el documento idóneo que tendría que aportar para probar la evidencia de la existencia o no de indicios de deterioro de valor de los activos, en concordancia con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de políticas y procedimientos que implementen.

Pregunta 5. ¿Cuál sería el contexto de la palabra se cuenta con evidencia de indicios de que el activo está deteriorado en la evaluación del deterioro?

Se cuenta con evidencia de indicios de deterioro de valor de un activo generador y no generador de efectivo, cuando se presente alguna de las situaciones referidas en los numerales 19.2. Indicios de deterioro del valor de los activos de la norma de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y 20.2. Indicios de deterioro del valor de los activos de la norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, esto es, por la ocurrencia de fuentes internas y externas de información.

Como fuentes externas de información, tenemos: a) Durante el periodo, han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre el uso del activo, los cuales están relacionados con el entorno legal, tecnológico o de política gubernamental en el que opera la entidad, y 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.

Por su parte, se consideran fuentes internas de información las siguientes: 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; 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; y, 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.

CONCEPTO No. 20211100088651 DEL 04-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Diferencia contable entre un contrato y un convenio interadministrativo

Doctora
CLAUDIA LILIANA ORTEGA
Jefe Oficina de Contabilidad y Control financiero
Municipio de Cartago
Cartago, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100052902 el 24 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“ (...)

Por medio de la presente nos permitimos solicitar aclaración entre la diferencia jurídica y contable que existe entre un Contrato Interadministrativo y Convenio interadministrativo, así como indicar las deducciones (ESTAMPILLAS) y retenciones (RENTA, IVA, ICA) aplicables a cada tipo

(...)”.

CONSIDERACIONES

Al respecto, me permito manifestar que el artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“Artículo 354. Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.”

Por su parte, los literales i) y j) del artículo 4° de la Ley 298 de 1996, señalan:

“ARTÍCULO 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa.”

Por otra parte, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 167 de 2020, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

39. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

40. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos. (...)

6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros.

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad

para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso. (...)”

CONCLUSIONES

Para realizar el reconocimiento contable de los actos jurídicos celebrados por las entidades públicas, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título por el cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice las gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad y; v) el título por el cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios, como transferencia, donación o si los recibe en el marco de la administración.

En ese sentido, de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual del Marco normativo aplicable a las entidades de gobierno, los hechos económicos deben 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 un contrato interadministrativo, depende de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes, las cuales pueden variar dependiendo de los riesgos y beneficios asociados a las partes del contrato o convenio.

Por lo tanto, las entidades intervinientes deben analizar las cláusulas del contrato o convenio y, mediante la aplicación de juicios profesionales identificar la esencia económica del mismo. Una vez 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.

Por otro lado, nos permitimos informarle que la CGN no es competente para pronunciarse sobre la diferencia jurídica entre un contrato y convenio interadministrativo, razón por la cual, este asunto fue traslado a la Agencia Nacional de Contratación Pública Colombia Compra Eficiente (ANCP-CCE), así mismo, en lo que respecta a las retenciones a título de Renta e IVA, se dio traslado a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Por último, en lo que atañe a las Estampillas e Impuesto de industria y comercio que se debe aplicar en cada contrato y convenio interadministrativo, es menester manifestar que este asunto les corresponde a ustedes definirlo con el apoyo de otras áreas, y en observancia de los estatutos tributarios aplicables.

CONCEPTO No. 20211100088671 DEL 04-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Responsabilidad en la firma de Estados Financieros.

Doctora
DANAE PÉREZ MORENO
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211100053082 el 24 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Quisiera saber: ¿Quién en una entidad pública debe firmar los estados financieros? ¿Quién tiene la competencia para hacerlo? ¿Puede un empleado en nivel asesor firmar dichos estados? ¿Es suficiente la designación de coordinación de un grupo de gestión financiera para que sea competente o idóneo para hacerlo?”

CONSIDERACIONES

El Artículo 354 de la Constitución Política de Colombia le asigna al Contador General de la Nación, entre otras, las funciones de llevar la Contabilidad General de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley.

Así mismo, la Ley N° 298 de 1996 establece que la UAE Contaduría General de la Nación (CGN) en sus artículos 4° y 5° designa las funciones que desarrollará la CGN, las cuales se describen a continuación:

“Artículo 4.

(...)

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;

(...)

Artículo 5. OFICINAS CONTABLES. Para garantizar el adecuado registro contable de todas las operaciones del sector público, dentro de los seis (6) meses siguientes a la promulgación de la presente ley, las autoridades competentes reestructurarán las áreas financieras y contables actualmente existentes con el objeto de que asuman la función de contaduría en cada una de las entidades u organismos que integran la administración pública.”

La ley 43 de 1990 establece:

“Artículo 2º. De las actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Para los efectos de esta ley, se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional de Contador Público, tales como : la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

(...)

Artículo 10. De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas.

Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.

(...)

Artículo 35. Las siguientes declaraciones de principios constituyen el fundamento esencial para el desarrollo de las normas sobre ética de la Contaduría Pública: (...) El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y sus modificaciones, en especial la Resolución 425 de 2019 que contiene las Normas a aplicar por parte de las Entidades de Gobierno en la implementación de la normatividad contable pública, respecto de la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, establece:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

- PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

4. Los estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, son responsabilidad del contador y del representante legal de la entidad.

5. Los estados financieros individuales de propósito general deben estar acompañados de una certificación que consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que: a) los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; b) la contabilidad se elaboró conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno; c) se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados financieros y la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, el resultado del periodo, los cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo de la entidad; y d) se dio cumplimiento al control interno en cuanto a la correcta preparación y presentación de los estados financieros libres de errores significativos. Dicha certificación debe estar firmada por el representante legal de la entidad y por el contador público con el número de tarjeta profesional. Adicionalmente, si la entidad tiene la obligación de tener revisor fiscal, los estados financieros deben estar dictaminados.” (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2018, determina:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.1. Estructura del área contable y gestión por procesos

De acuerdo con la complejidad de la estructura organizacional y de las operaciones que desarrollan las entidades, deberán contar con una estructura del área contable que les permita desarrollar adecuadamente todas las etapas que comprenden el proceso contable. En tal sentido, deberán diseñar y mantener, en su estructura organizacional, los procesos necesarios para la adecuada administración del sistema contable y disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones.

Con tal fin, las entidades deberán adelantar acciones tendientes a determinar la forma como circula la información, observando su conveniencia y eficiencia, así como su contribución a la neutralización o mitigación de los riesgos relacionados con la oportunidad de la información.

En este análisis, se deberán identificar, de manera clara, los documentos soportes a través de los cuales fluye la información, para establecer posteriormente su relación y efecto sobre la contabilidad, así como determinar

los puntos críticos o de mayor impacto sobre el resultado del proceso contable. Para este fin, se pueden elaborar diagramas de flujo que vinculen los diferentes procesos desarrollados por la entidad y que permitan identificar los responsables y la forma como fluye y debe fluir la información financiera para proceder luego a implementar los controles que se requieran." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En primer lugar, es importante señalar que, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación (CGN), entre otras cosas, señalar y definir los estados financieros e informes que deben elaborar y presentar las entidades y organismos del sector público; y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la CGN.

El propósito del artículo 5° de esta misma Ley está orientado a garantizar el adecuado registro contable de todas las operaciones del sector público, lo cual implica que al frente del proceso contable debe estar un profesional de la Contaduría Pública, dedicado a ejercer las labores inherentes a éste.

Dentro de este contexto, es importante precisar que la esencia del ejercicio profesional de un contador público dentro de una Entidad es la facultad que éste tiene para dar fe pública de los hechos, operaciones y transacciones que se encuentran registrados en los respectivos estados financieros, razón por la cual la firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios, en casos de personas jurídicas.

Por lo anterior, el Contador Público da fe pública cuando su firma y número de tarjeta profesional suscriben determinados estados financieros, de los que se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la situación financiera, el desempeño financiero y la generación de flujos de efectivo de la entidad.

En este sentido, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, como los estados financieros son responsabilidad del contador y del representante legal de la Entidad, ellos deben firmar una certificación escrita, mediante la cual manifiestan de forma expresa y breve que: a) los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; b) la contabilidad se elaboró conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno; c) se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados financieros y la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, el resultado del periodo, los cambios en el patrimonio y los flujos de efectivo de la entidad; y d) se dio cumplimiento al control interno en cuanto a la correcta preparación y presentación de los estados financieros libres de errores significativos.

Así las cosas, dentro de las actividades para gestionar el riesgo contable, conforme lo define el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, la entidad debe estructurar su área contable de tal forma que se establezcan claramente el flujo de información, las responsabilidades y funciones que cada cargo debe asumir en lo que le corresponda participar del proceso contable.

Para el caso de su consulta, es necesario que se defina el cargo que debe asumir las actividades de contador de la entidad y, por ende, quien deberá firmar los estados financieros de manera conjunta con el representante legal, en atención a la normativa citada y descrita previamente. Además, esto debe ser incluido en el Manual de Políticas Contables y en los manuales, procesos y procedimientos de carácter administrativo que correspondan.

Ahora bien, si por circunstancias particulares se asignan funciones a terceras personas, tales como preparación o revisión de la información financiera o de cualquier otra índole para ser incluida en los estados financieros, debe tenerse presente que ello no puede disminuir las condiciones y capacidades en forma tal que desvirtúen la naturaleza y responsabilidades propias de la profesión contable.

CONCEPTO No. 20211100092451 DEL 18-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Denominación de los Estados Financieros del Departamento de Antioquia, en los que se agrega información de los Fondos de Servicios Educativos.

Doctora
MARÍA CAROLINA GALINDO GALINDO
Directora de Contabilidad
Gobernación de Antioquia
Medellín, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010053592 el 28 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

Es también una entidad agregadora de información de acuerdo a las disposiciones de los entes competentes, quien tiene actualmente a su cargo la agregación de la información de los Fondos de Servicios Educativos de los Municipios no certificados en educación del Departamento de Antioquia.

(…)

2. Consideraciones

Actualmente el Departamento como entidad agregadora de información de los Fondos de Servicios Educativos, presenta sus Estados Financieros bajo la denominación de Estados Financieros INDIVIDUALES, sin embargo, revisando 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)”, se evidencia, que este procedimiento hace referencia en su calidad de agregadora a ser Estados Financieros AGREGADOS.

Se consultó la denominación usada por otras entidades de naturaleza similar a nivel nacional y territorial en el Sistema CHIP, y no se identificó una denominación clara y similar en los Estados Financieros, de acuerdo a las características de información que presentan, en donde entidades agregadoras de información usan distintos términos para la denominación de sus Estados Financieros (agregados, integrados, consolidados…) y otras no usan ninguno de estos términos.

El Departamento de Antioquia actualmente se encuentra en proceso de presentación de los primeros Estados Financieros Consolidados con corte a diciembre de 2020.

Consulta

Por todo lo anterior, con el fin de dar cumplimiento a las Normas de la Resolución 533 de 2015, las cuales en el Capítulo VI. Normas para la Presentación de Estados Financieros y Revelaciones, en el numeral 1.3.1. Identificación de los Estados Financieros destacan que la entidad deberá diferenciar “b) el hecho de que los estados financieros correspondan a la entidad individual o a un grupo de entidades”.

Nos permitimos preguntar si la denominación de los Estados Financieros del Departamento de Antioquia en los que se agrega información únicamente de los Fondos de Servicios Educativos debería ser: Estados Financieros Individuales o Estados Financieros Agregados. O en su defecto nos indiquen en cual caso es correcto denominarlos de una u otra manera de acuerdo a la normatividad aplicable.

Lo anterior, teniendo en cuenta que el Departamento de Antioquia actualmente genera también Estados Financieros Consolidados (...).”.

CONSIDERACIONES

El numeral 1. Presentación de estados financieros de las normas para la Presentación de estados financieros y revelaciones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establece:

“1. Para la preparación y presentación de estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales o consolidados, la entidad aplicará los criterios establecidos en esta Norma. Los estados financieros con propósito de información general son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

2. 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. Los estados financieros individuales son los que presenta la entidad que no posee control, influencia significativa ni control conjunto en una empresa o, que, teniendo inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, las mide por el método de participación patrimonial.

3. Por su parte, los estados financieros consolidados son aquellos en los que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad económica, con independencia de la actividad a la cual se dedique cada entidad. Una entidad económica es una entidad controladora y sus entidades controladas.

(...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

1.3.1. Identificación de los estados financieros

9. La entidad diferenciará cada estado financiero y las notas de cualquier otro tipo de información que presente y destacará la siguiente información: a) el nombre de la entidad, así como cualquier cambio ocurrido desde el estado financiero anterior; b) el hecho de que los estados financieros correspondan a la entidad individual o a un grupo de entidades; c) la fecha del cierre del periodo al que correspondan los estados financieros o el periodo cubierto; d) la moneda de presentación; y e) el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, la cual es transversal a los marcos normativos, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones, 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.

(...)

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.

(...)

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 o de las asambleas departamentales, 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)

El Procedimiento para la agregación de información, diligenciamiento y envío de los reportes de la categoría información contable pública - convergencia, a la CGN, a través del CHIP, anexo a la Resolución 159 de 2019, indica:

“2. REPORTE DE ESTADOS FINANCIEROS AL FINAL DEL PERIODO

Corresponde al reporte de los estados financieros elaborados por las entidades que hacen parte del ámbito del RCP con corte a 31 de diciembre del periodo contable reportado, de acuerdo con los lineamientos incluidos en el marco normativo aplicable, teniendo en cuenta, para el envío, las instrucciones técnicas indicadas en la “Guía para elaboración de los formularios CHIP.

Los estados financieros deben reportarse con independencia de que requieran ser aprobados por el órgano corporativo que corresponda, sin perjuicio de presentar nuevamente la información dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la aprobación por dicho órgano, en caso de que sea modificada; para lo cual debe reportar la Categoría Información contable pública - Convergencia, actualizada.

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 si, 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.

(...)

3.3. Proceso técnico de agregación de la información contable en la entidad agregadora

Le corresponde a la entidad agregadora realizar un proceso extracontable de agregación para los formularios CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA, CGN2015_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA y CGN2016C01_VARIACION_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS. El proceso extracontable corresponde al conjunto ordenado de actividades y operaciones que se desarrollan en la entidad agregadora para conformar o estructurar los formularios agregados que se reportan a la CGN, sin afectar los saldos de libros de contabilidad y los registros realizados a través de los documentos fuente, en las entidades partícipes del proceso de agregación.

(...)

3.4. Elaboración y reporte de estados financieros agregados

Las alcaldías y las gobernaciones, con independencia de sus propios estados financieros individuales de propósito general, deberán generar el conjunto completo de los estados financieros agregados de final del periodo contable para efectos de reportes a la CGN, a partir de la información obtenida mediante el proceso de agregación realizado, contenida en las respectivas hojas de trabajo de agregación del formulario CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA y CGN2015_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con lo establecido en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental 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, o de las asambleas departamentales, 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 los integrará en sus estados financieros.

De otra parte, en atención al Procedimiento para la agregación de información, diligenciamiento y envío de los reportes de la categoría información contable pública-convergencia, a la CGN a través del Sistema CHIP, el departamento podrá agregar la información contable de, entre otras, las Instituciones Educativas o Fondos de servicios educativos, con independencia de si, de acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, están obligados a presentar estados financieros de propósito general de forma individual.

La agregación es un mero ejercicio 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 en las fechas definidas por la CGN.

Por lo tanto, le corresponde a la entidad agregadora realizar un proceso extracontable, para conformar o estructurar los formularios agregados que se reportan a la CGN, sin afectar los saldos de libros de contabilidad y los registros realizados a través de los documentos fuente, en las entidades partícipes del proceso de agregación.

Al final del periodo contable, la entidad debe generar el conjunto completo de estados financieros agregados para efectos de reporte a la CGN, a partir de la información obtenida mediante el proceso de agregación realizado, contenida en las hojas de trabajo de los correspondientes formularios.

Ahora bien, el numeral 1. Presentación de estados financieros de las normas para la Presentación de estados financieros y revelaciones, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que, los estados financieros con propósito de información general se preparan y presentan de forma individual o de forma consolidada.

Los estados financieros individuales son los que presenta la entidad que no posee control, influencia significativa ni control conjunto en una empresa o, que, teniendo inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos, las mide por el método de participación patrimonial. Por su parte, los estados financieros consolidados son aquellos en los que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y flujos de efectivo de la entidad controladora y sus entidades controladas se presentan como si se tratase de una sola entidad económica, con independencia de la actividad a la cual se dedique cada entidad.

Así mismo, el numeral 1.3.1. Identificación de los estados financieros de la norma antes mencionada, establece que la entidad diferenciará cada estado financiero y las notas de cualquier otro tipo de información que presente y destacará entre otra información, el hecho de que los estados financieros correspondan a la entidad individual o a un grupo de entidades.

Por lo anterior se concluye que, los estados financieros individuales de propósito general identificarán el hecho de que correspondan a la entidad individual, y los estados financieros agregados, el hecho de que correspondan a estados financieros agregados para presentarlos como los de una sola entidad para efectos de reporte ante la CGN.

Ahora bien, con independencia de los estados financieros individuales de propósito general que el departamento de Antioquia elabore de acuerdo al marco normativo que aplique; cuando la entidad agregue información de los Fondos de servicios Educativos, deberá generar un conjunto completo de estados financieros agregados de final del periodo contable, únicamente para efectos de reporte a la CGN, a partir de la información obtenida mediante el proceso de agregación realizado, y se llaman estados financieros agregados.

CONCEPTO No. 20211100093451 DEL 23-11-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aprobación del Manual de Políticas Contables

Doctora
LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Departamento Administrativo de la Presidencia de la República
Bogotá, D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010055112 del 7 de octubre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Resolución 533 del 8 de octubre de 2015 (...) dispuso que las entidades formularan y ejecutaran, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implantación obligatoria del Marco normativo (...) el DAPRE formuló el Plan denominado: Convergencia hacia estándares internacionales de información financiera, el cual fue presentado al Comité Institucional de Desarrollo Administrativo el día 26 de abril de 2016 dentro del cual la estrategia cinco establecía: Actualizar los procedimientos, guías, políticas lineamientos y demás documentos que se requieran de los diferentes procesos de la Entidad, en este comité los miembros solicitaron que cada vez que sesione el Comité Institucional de Desarrollo Administrativo, el Jefe Financiero debe presentar el estado de avance del Plan de Convergencia hacia Estándares Internacionales de la Información Financiera.

De acuerdo con esta actividad se elaboró el Manual de Políticas Contables del DAPRE el cual fue aprobado por el jefe de la Oficina de Planeación el 21 de diciembre de 2017 y rige a partir del 1 de enero de 2018, en cumplimiento de la delegación realizada por el Director de la Entidad con la Resolución 0757 del 10 de octubre de 2017.

Mediante la Resolución 0757 del 10 de octubre de 2017 en su artículo 29 DOCUMENTOS SIGEPRE el Director del Departamento delegó en el Jefe de la Oficina de Planeación del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República la función de aprobar las caracterizaciones de los procesos, manuales, lineamientos, procedimientos, guías, instructivos y documentos generales del Sistema Integrado de Gestión de la Presidencia de la República – SIGEPRE. De acuerdo con dicha delegación el Jefe de la Oficina de Planeación aprobó las versiones 00, 01, 02, 03 y 04 del Manual de Políticas Contables y en cumplimiento del artículo 60 de la Resolución 093 de 11 de febrero de 2019, se aprobaron las versiones 05 hasta la 11 del Manual de Políticas Contables.

De acuerdo con los antecedentes señalados, atentamente solicito nos informen si con la delegación dado por el Director de la Entidad al jefe de la Oficina de Planeación para la aprobación de los Manuales y una vez dicho funcionario emite la aprobación a través del Sistema de gestión de la Presidencia de la República, se entiende que el DAPRE aprobó el Manual de Políticas Contables, o es necesario que se expida un acto administrativo (resolución) adoptando el Manual por parte de la entidad.”

CONSIDERACIONES

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. 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, los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, indican como funciones de la Contaduría General de la Nación, entre otras:

“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 artículo 6 de la Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 6º. Responsabilidad del control interno. El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.” (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 193 de 2016, Por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, incluye en su anexo el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, en donde 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.

(...) También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan

directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Debido a que, como lo señala el artículo 4 de la Ley 298 de 1996, corresponde 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” es necesario manifestar que la CGN no tiene competencia para pronunciarse respecto al proceso administrativo para aprobar el Manual de Políticas Contables.

En este sentido y teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 87 de 1993, es responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y de los jefes de cada una de las dependencias de las entidades y organismos, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno. Por lo cual, corresponde al Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, de acuerdo con sus características y necesidades, establecer si la aprobación de su Manual de Políticas Contables se realiza mediante el Sistema de Gestión de la Presidencia de la República o a través de la expedición de un acto administrativo.

CONCEPTO No. 20211100113011 DEL 22-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Aplicación de la Resolución 226 de 2020, expedida por la CGN, por parte de la Empresa Metro de Bogotá S.A.

Doctora
MARCELA VICTORIA HERNÁNDEZ ROMERO
Contadora General de Bogotá D.C.
Secretaría Distrital de Hacienda
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su comunicación, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010061092, el 09 de noviembre del 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta solicitamos su colaboración a fin de establecer, si el análisis conjunto que han realizado la EMB S.A. y la Dirección Distrital de Contabilidad (DDC) de la Secretaría Distrital de Hacienda de la aplicación de la Resolución 226 de 2020 emitida por la Contaduría General de la Nación, es correcta, en el sentido de que se retomaron los conceptos emitidos por la CGN con los N. 20211100070041 del 3 de septiembre de 2021 y N. 20211100070161 del 6 de septiembre de 2021 y las consideraciones y parámetros establecidos en los mismos, así:

Antecedentes

1. Naturaleza de EMB:

La EMB es una sociedad por acciones del orden distrital, de conformidad con el Acuerdo 642 de 2016, con participación exclusiva de entidades públicas, con personería jurídica, autonomía administrativa financiera y presupuestal y patrimonio propio, adscrita a la Secretaría Distrital de Movilidad.

Los accionistas de la EMB corresponden a los siguientes:

ENTIDAD	No de Acciones	% de Participación
SECRETARIA DISTRITAL DE HACIENDA	3680	92%
INSTITUTO DE DESARROLLO URBANO -IDU	80	2%
EMPRESA DE TRANSPORTE DEL TERCER MILENIO- TRANSMILENIO S.A.	80	2%

INSTITUTO DISTRITAL DE TURISMO	80	2%
EMPRESA DE RENOVACIÓN Y DESARROLLO URBANO -ERU	80	2%

La EMB es una Empresa Industrial y Comercial del Estado¹ del orden municipal, que desarrolla sus actividades de naturaleza industrial o comercial y de gestión económica o de producción de bienes conforme a las reglas del Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley.

Así mismo, de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la Ley 489 de 1998, ejerce su autonomía administrativa y financiera conforme al acto que la rige, en el cumplimiento de sus actividades, ciñéndose a la ley que la creó o autorizó y a sus estatutos internos.

Los Estatutos internos de la EMB en su artículo 642, disponen que en materia presupuestal y contable las normas presupuestales, fiscales y de contabilidad pública aplicables deben armonizarse con su naturaleza societaria.

Adicionalmente, la Ley 489 de 1998 en el artículo 94 reitera lo siguiente:

-Artículo 94. -Asociación de las empresas industriales y comerciales del Estado. Las empresas y sociedades que se creen con la participación exclusiva de una o varias empresas industriales y comerciales del Estado o entre éstas y otras entidades descentralizadas y entidades territoriales se rigen por las disposiciones establecidas en los actos de creación, y las disposiciones del Código de Comercio. Salvo las reglas siguientes:

(..)

“4. Régimen jurídico

“El funcionamiento y en general el régimen jurídico de los actos, contratos, servidores y las relaciones con terceros se sujetarán a las disposiciones del derecho privado, en especial las propias de las empresas y sociedades previstas en el Código de Comercio y legislación complementario.”

Las sociedades entre entidades públicas que se crean con el fin de desarrollar actividades de naturaleza comercial como es el caso de la EMB, tienen el carácter de sociedades mercantiles, por lo que independientemente del origen público de su capital, emanan de un acuerdo de voluntades contenido en un contrato de sociedad, lo que determina que le son aplicables las disposiciones del derecho privado previstas en el Código de Comercio.

El patrimonio de la EMB está integrado por:

1. aportes que realicen los accionistas al capital social;
2. derechos reales y personales de la empresa;
3. derechos reales y personales que le sean transferidos;
4. las partidas que se le asignen;
5. recursos provenientes del desarrollo de su actividad y del giro ordinario de sus negocios;
6. ingresos provenientes de las participaciones en plusvalías urbanas;
7. contribuciones de valorización; y,
8. demás ingresos destinados a financiar el proyecto Metro de Bogotá o líneas férreas.

El régimen jurídico de sus actos y contratos es el siguiente:

1. Los actos y contratos que celebre para el desarrollo de su actividad propia, industrial, comercial o de gestión económica se sujetan a las disposiciones de derecho privado.
2. Los demás, al Estatuto General de Contratación Pública.

2. Objeto de EMB

ACTOS Y NEGOCIOS	OBJETO
a) Planeación b) Estructuración c) Construcción d) Operación e) Explotación f) Mantenimiento	Líneas férreas y del Metro del Sistema Integrado de Transporte Público de Bogotá
g) Adquisición h) Operación i) Explotación j) Mantenimiento k) Administración	Material rodante
l) Liderar m) Promover n) Desarrollar o) Ejecutar	Proyectos urbanísticos de renovación urbana
p) Construir q) Mejorar	El espacio público en las áreas de influencia de las líneas del metro y/o líneas férreas

3. Funciones del Objeto Social

Para el desarrollo del objeto social, la EMB ejercerá, entre otras, las siguientes funciones para la obtención de recursos:

- Prestar el servicio público de transporte masivo de pasajeros mediante las líneas férreas y del Metro.
- Aplicar políticas tarifarias y adoptar medidas preventivas y correctivas para asegurar la prestación del servicio.
- Complementar sus ingresos con recursos provenientes de cargas urbanísticas, participación en la plusvalía, explotación comercial de sus bienes muebles e inmuebles, y en general mediante la venta de sus bienes, servicios y derechos relacionados con su objeto social.

Adicionalmente, para el desarrollo de su objeto social, ejercerá, entre otras, las siguientes funciones, asumiendo los riesgos inherentes al activo para la ejecución y desarrollo de su objeto:

- Celebrar contratos de derecho público y privado necesarios para la ejecución y desarrollo del objeto, incluyendo contratos de empréstito.
- Realizar operaciones pasivas de crédito.

4.1 Personificación jurídica de la sociedad EMB

El efecto principal de la constitución regular de la sociedad es la formación de una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados, que permite la existencia de atributos propios e independientes de sus accionistas, como son el nombre, el domicilio, la capacidad, la nacionalidad y, especialmente, el patrimonio.

En relación con el atributo del patrimonio, como lo expone Narváez, "(...) la necesidad de concertar capital, trabajo, tecnología y demás recursos para afrontar los requerimientos del desarrollo económico y competir con éxito en el mercado nacional e internacional, ha determinado la sustitución paulatina pero sistemática del empresario individual por el empresario social.

La separación patrimonial de la sociedad trae dos grandes efectos: el primero, consiste en que los acreedores de los accionistas no pueden ir contra los bienes de la sociedad para satisfacer sus créditos sino, a lo sumo, perseguir las participaciones de tales accionistas en el capital social; y el segundo, que los acreedores de la sociedad no pueden ir en contra de los bienes de accionistas para cubrir las deudas que tiene la sociedad.

La personalidad jurídica de las sociedades es la piedra angular en que se soporta el derecho societario y, a su vez, el sistema de economía de mercado que lo inspira. Actualmente, "(...) el concepto de la personalidad jurídica societaria ha experimentado, pues, una mutación, para amoldarse, en forma adecuada, al entorno específico en donde se desenvuelven las formas asociativas. Así, no sólo se ha logrado salvaguardar la figura societaria respecto de las vicisitudes antes referidas, sino que se ha fortalecido el concepto institucional de la persona jurídica sociedad, junto con sus atributos e innegables ventajas para la actividad empresarial".

La separación patrimonial de la sociedad y de sus accionistas se rompe solo en circunstancias muy excepcionales. Por ejemplo, cuando a través de la sociedad se ha abusado del derecho o se ha cometido fraude. El levantamiento del velo societario, como se conoce la perforación de la personificación jurídica, se obtiene solo a través de acciones judiciales que buscan atribuir responsabilidad a los accionistas de la sociedad por sus actuaciones u omisiones dolosas o culposas. Por lo tanto, en el caso de las sociedades de capitales, la extensión de la responsabilidad patrimonial a los accionistas de frente a los daños o pérdidas originados por estas últimas nunca es automática.

5. Fuente de recursos para el Sistema de Transporte masivo de pasajeros

Es importante mencionar que la entrega de los recursos de Cofinanciación por parte de Bogotá, asociados al Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros de Bogotá PLMB- Tramo 1 a la EMB, se entiende como una cesión plena del control de los recursos, donde la EMB será la beneficiaria final de los mismos. En tal sentido, se detallan a continuación, identificando la fuente que los origina:

(...)

6. Control del Activo

Frente al control de los activos, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado con ponencia del consejero Germán Alberto Bula Escobar, bajo el radicado No. 11001-03-06-000-2020-00171-00(2450) del 21 de octubre de 2020, resolvió la consulta formulada por el Ministerio de Trabajo sobre el "Registro contable de hechos económicos-Acuerdos de concesión de infraestructura aeroportuaria" en los siguientes términos:

"De la normativa contable que antecede, se observa que para los exclusivos propósitos de la contabilidad pública y con independencia de que la entidad tenga o no la titularidad legal de los activos en concesión o suscriba el acuerdo de concesión, son entidades concedentes aquellas que reúnen las siguientes características:

- i. Tienen el control de los activos en concesión.*
- ii. Implica el uso, disposición, administración, regulación, gestión, vigilancia y supervisión de los activos afectados a la concesión.*
- iii. De tales activos esperan obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Nótese que la exigencia no se refiere a beneficios actuales sino futuros, y que incluso podrían no ser ciertos, ya que basta su potencialidad.*
- iv. Asumen los riesgos y pasivos asociados a dichos activos.*

En aplicación de una metodología de análisis y valoración, las entidades pueden distribuir los riesgos entre ellas y los contratistas, y en tal virtud asumir los que puedan afrontar mejor por razones de experiencia, conocimiento o cualquiera otra circunstancia.

Para el análisis de las antedichas características es menester tener en cuenta el principio de «esencia sobre forma.»

Es decir que para el Consejo de Estado el criterio para definir la entidad concedente depende de quien está habilitado para ejercer el control de los activos, asumir los riesgos y pasivos asociados a dichos activos y esperar la generación del servicio o de los beneficios económicos futuros.

a. Entrega de aportes de cofinanciación a la EMB por el Distrito

La entrega de aportes a la EMB como ente gestor y operador del Proyecto Primera Línea del Metro de Bogotá- PLMB- Tramo 1 por parte del Distrito, se hace en el marco de lo previsto en la Ley 310 de 1996. Para su materialización, la Secretaría Distrital de Hacienda mediante Radicado 2019EE850 del 4 de enero de 2019, precisó la naturaleza y características de los aportes de cofinanciación entregados a la EMB para el Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros de Bogotá, PLMB- Tramo 1.

Indicó la Secretaría Distrital de Hacienda que es total competencia de la EMB:

- El registro de las transacciones efectuadas en el marco del proyecto, incluidas las fuentes y usos.*
- La administración de los recursos y su asignación.*
- El control y clasificación contable de los gastos e inversiones.*
- La gestión de cumplimiento y reporte a la Nación, organismos multilaterales, entidades de administración y de control distrital.*

Asimismo, concluyó que la entrega de recursos a la EMB como beneficiaria final de dichos recursos, se entiende como una cesión plena de control de los recursos y así deberá hacerse su reconocimiento contable.

7. Aplicación del procedimiento contable según la Resolución 226 de 2020

La Resolución 226 de 2020 establece el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores para empresas que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen en calidad de entes gestores, aclarando que esta resolución solo tiene aplicación para los efectos “contables” y no jurídicos.

Ente Gestor “es la entidad del sector público que se constituye con el fin adelantar, en nombre de la entidad territorial, las actividades de planificación, gestión, coordinación, supervisión y seguimiento del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros SITMP, las cuales son necesarias para su implementación y sostenibilidad.”

La Resolución 226 establece las condiciones para que la contabilidad del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Pasajeros (en adelante “SITMP”) haga parte de la contabilidad de la entidad territorial, indicando que la entidad territorial participante registrará:

- La infraestructura asociada al SITMP, teniendo en cuenta el control que ejerza sobre los activos,*
- Los pasivos y gastos originados por actividades relacionadas con el SITMP, de acuerdo con la obligación que asuma, y*
- Los ingresos, de acuerdo con el derecho que tenga o, para el caso de los recursos de cofinanciación de la Nación, según la proporción de los aportes que cada entidad territorial realice con base en el convenio de cofinanciación.*

Este procedimiento contiene los registros contables relacionados con:

a) Las fuentes de financiación del SITMP:

Recursos de cofinanciación: Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público (en adelante “MHCP” a la Entidad Territorial-Ente Gestor

Aportes de la entidad territorial: Entidad Territorial al Ente Gestor

Préstamos para financiar la infraestructura del SITMP: Registra la Entidad Territorial y el Ente Gestor que los formalizó;

b) La inversión en activos del SITMP;

c) Los recursos entregados por la entidad territorial para la sostenibilidad del SITMP;

d) El recaudo y validación de pasajes;

e) La gestión del SITMP; los ingresos cedidos al ente gestor; y las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales.

Asimismo, establece las operaciones que se reportarán como recíprocas así:

El valor del derecho y del ingreso en la entidad territorial con el valor de la obligación y el gasto en el MHCP, por la transferencia de los recursos de cofinanciación.

El valor del derecho en la entidad territorial con el valor de la obligación en el ente gestor, por los recursos entregados y recibidos en administración.

En cuanto al plazo de implementación dispone que los entes gestores dispondrán del año 2021 para incorporar ajustar o retirar los activos o pasivos relacionados con el SITMP.

Respecto de la aplicación de la Resolución 226 se analizaron dos conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación. Primero, el concepto Contaduría General de la Nación Empresa Metro de Medellín- Radicado CGN: 20211100070041 Fecha: 03-09-2021 y, segundo, el concepto Contaduría General de la Nación Ministerio de Transporte, Radicado CGN: 20211100070161 Fecha: 06-09-2021.

En el concepto 20211100070041 de fecha: 03-09-2021, la Contaduría General de la Nación indicó que, si bien la Resolución 226 de 2020 se aplica a las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen en calidad de entes gestores, la Empresa Metro de Medellín es un ente operador, tal como se evidencia en sus estatutos (compilados mediante la Escritura Pública No. 136 del 22 de enero de 2018) por lo que no le corresponderá aplicar el referido procedimiento.

Adicionalmente, por efecto de la cesión plena de los derechos y recursos del Proyecto Metro Ligero de la Avenida 80, se hizo una cesión plena de la titularidad del proyecto y del control del proyecto a través del Convenio Interadministrativo 4600090633 de 2021, por lo que los recursos de los cuales es receptor tienen el tratamiento de subvenciones (reintegrables o no reintegrables).

De igual forma, el mencionado concepto establece que el control sobre los activos se define por la capacidad de usar el recurso y definir el uso que el tercero debe darle. El control está determinado entre otros por los siguientes aspectos:

- 1. Titularidad legal de los bienes (no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre el activo)*
- 2. El riesgo inherente al activo, el control lo tiene quien asume sustancialmente los riesgos y obligaciones asociados a los bienes, recursos y sostenibilidad del proyecto. Quien asume los efectos o condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial del servicio del activo y la capacidad de generar recursos futuros, la pérdida de la capacidad*

productiva o la pérdida de valor. Quien asume el riesgo de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio.

3. El acceso al recurso

4. La capacidad para negar o restringir su uso

5. La forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos

6. La existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o de los beneficios económicos futuros.

Como parte de las directrices que aportó la Contaduría General de la Nación, indicó que “...las partes intervinientes en el convenio interadministrativo deben apoyarse en juicios profesionales que aborden integralmente los elementos de la definición de activo y del principio de Esencia sobre forma establecidos en los Marcos Conceptuales aplicables para las entidades de gobierno y las empresas no cotizantes, con el fin aplicar el tratamiento contable de los recursos entregados...”

En el Concepto 20211100070161 de fecha: 06-09-2021, la Contaduría General de la Nación reiteró el marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificatorias, que define el principio de Esencia sobre forma, así: “las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”.

Indica que el mencionado marco normativo dispone que “...Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. 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.”

Indicó también que “... Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad de realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos Por lo que corresponde a las entidades públicas que realicen transacciones de traslado de activos, establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento del hecho económico en una sola entidad.

8. ELEMENTOS DE LA DEFINICION DEL CONTROL DEL ACTIVO

a. La EMB es Ente Operador y Gestor con el control total del Proyecto Primera Línea de Metro para Bogotá Tramo 1

Cuando el Decreto Distrital 259 de 2019 expedido por la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C. integró a la EMB al SITP como ente gestor se precisó en el párrafo del Artículo 5, que los recursos de la cofinanciación recibidos a través de aportes de la Nación y del Distrito, benefician a la Empresa y tienen el tratamiento de subvención.

El Distrito entregó el control total de los activos a la EMB estableciendo que el hecho económico debe ser reconocido como subvención no condicionada y, por tanto, no susceptible de reembolso ni de condicionamientos para su utilización.

b. La EMB es prestador del servicio público de transporte masivo de pasajeros mediante las líneas férreas y de Metro

Por su parte, la Contaduría General de la Nación en el artículo 1° de la Resolución 226 de 2020, siguiendo un criterio similar al señalado por el Consejo de Estado, define que el responsable de realizar el registro contable es la entidad territorial, dado que se asume que es dicha entidad territorial la que espera obtener el potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y, también, la que asume los riesgos significativos y los pasivos asociados a dichos activos.

El ente gestor es la entidad del sector público que se constituye con el fin adelantar, en nombre de la entidad territorial, las actividades de planificación, gestión, coordinación, supervisión y seguimiento del SITMP, las cuales son necesarias para su implementación y sostenibilidad.

Para fines de la aplicación de este procedimiento, la contabilidad del SITMP hará parte de la contabilidad de la entidad territorial. Lo anterior, dado que dicha entidad es la que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y la que asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP.

Lo anterior, en consideración a que los entes gestores realizan actividades de planificación, gestión, coordinación, supervisión y seguimiento, es decir, no son los responsables de los activos, del servicio, ni de los riesgos y pasivos asociados a estos.

Por su parte la EMB, de conformidad con los artículos 6 y 7 de sus estatutos que definen su objeto social y sus funciones, respectivamente, ejecuta, además, funciones de estructuración, construcción, operación, explotación y mantenimiento, así como de prestador del servicio público de transporte masivo de pasajeros mediante las líneas férreas y del Metro, para lo cual usa los bienes para prestar dichos servicios. Esta facultad solo la tiene quien controla el activo. En razón de lo anterior, la EMB integra el SITMP en el sistema metro y desempeña roles diferentes a los de los gestores tales como la construcción y operación.

En ese orden de ideas, la EMB es quien está habilitada para ejercer el control de los activos, asumir los riesgos y pasivos asociados a dichos activos, así como para prestar el servicio público de transporte masivo de pasajeros mediante las líneas férreas y de metro.

c. EMB es titular jurídico de los recursos

EMB tiene personería jurídica, autonomía administrativa, financiera y presupuestal y patrimonio propio, el cual según el artículo 65 de los estatutos sociales está integrado por las partidas que se le asignen y por los demás ingresos destinados a financiar el proyecto Metro de Bogotá o líneas férreas, entre ellos los recursos provenientes de la cofinanciación. Es por ello que la EMB es la titular jurídica de los recursos.

d. EMB asumió los riesgos asociados al activo

EMB asumió riesgos inherentes al activo, al ser responsable del pago de créditos y empréstitos¹² para la ejecución y desarrollo de su objeto. El control, como ya se anotó, lo tiene quien asume sustancialmente los riesgos y obligaciones asociados a los bienes, recursos y sostenibilidad del proyecto.

EMB celebró el contrato de Concesión No. 163 de 2019, en donde el concesionario constituye un patrimonio autónomo que será el centro de imputación contable del proyecto. Este patrimonio autónomo será consolidado con la EMB, y respalda el endeudamiento.

En el esquema contractual del proyecto, la EMB realizará inversiones financiadas con recursos propios. Así mismo, la EMB deberá, como uno de los mecanismos para retribuir el contrato de concesión, gestionar deuda pública con organismos multilaterales y otras fuentes de financiación como, por ejemplo, la celebración de créditos con la banca comercial, o la emisión de bonos, entre otros. También, deberá constituir las contragarantías respectivas a favor de la Nación, como garante ante los organismos multilaterales.

e. EMB es quien espera generar beneficios económicos futuros

De conformidad con el artículo 65 de los estatutos sociales, el patrimonio de la EMB está integrado, entre otros, por los recursos provenientes del desarrollo de su actividad y del giro ordinario de sus negocios, en desarrollo de las funciones previstas en el artículo 7 de los estatutos sociales que corresponden a la prestación el servicio público de transporte masivo de pasajeros mediante las líneas férreas y del Metro y de complementar sus ingresos con recursos provenientes de cargas urbanísticas, participación en la plusvalía, explotación comercial de sus bienes muebles e inmuebles, y en general mediante la venta de sus bienes, servicios y derechos relacionados con su objeto social. Por lo anterior, se beneficia de los recursos, elemento que a su vez determina que tiene el control del activo.

f. Definición de la entidad que controla el activo

Corresponde a las entidades públicas que realicen transacciones de traslado de activos, establecer la entidad que controla el activo. Lo anterior lo podrán hacer realizando juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos del control, a fin de que se garantice el reconocimiento del hecho económico en una sola entidad.

La definición de la entidad que controla el activo fue definida por las entidades públicas que realizan las transacciones de traslado de activos y que intervienen en el convenio de cofinanciación. En el artículo 2 del Acuerdo 642 de 2016 y en el parágrafo del artículo 5 del Decreto 259 de 2019 se dispuso que los recursos de cofinanciación tienen tratamiento de subvención.

Adicionalmente, analizados integralmente los elementos de la definición del control del activo, y del principio de la esencia sobre la forma, se determinó que EMB controla el activo correspondiente al proyecto Primera Línea del Metro para Bogotá Tramo 1.

g. Obligación de registro y sustento de las transacciones del proyecto

El Distrito entregó a la EMB el control de los recursos, lo que exigió la definición de una metodología de gestión presupuestal y contable que permitiera registrar las operaciones de compromisos, causación y pago al nivel de componentes y subcomponentes definidos en el Convenio de Cofinanciación. Por tanto, la EMB es la única obligada al registro y sustento de las transacciones derivadas de la estructuración, contratación y ejecución del proyecto.

En ejercicio del control del activo, la EMB definió la creación de una reserva especial contable al interior de su patrimonio, para mantener separados los recursos de cofinanciación de cualquier otra fuente de ingresos de la empresa.

h. Supervisión sobre los recursos del proyecto

Al estar los recursos provenientes de la cofinanciación controlados por la EMB, las acciones de seguimiento a la ejecución de los recursos y su utilización en los componentes elegibles¹³ se realiza directamente por la Unidad de Movilidad Urbana Sostenible-UMUS del Ministerio de Transporte, conforme a los componentes de trabajo previstos en la Resolución No 269 de 2012¹⁴.

Así mismo, teniendo en cuenta el control que ejerce EMB sobre los recursos del proyecto, esta responde, (i) frente a los organismos multilaterales sobre el uso de los empréstitos, por las obligaciones de cumplimiento y reporte periódico, y (ii) frente a los organismos de control nacionales respecto de la debida y oportuna inversión de los recursos públicos.

9. CONSULTA

De acuerdo con el análisis realizado sobre los recursos y activos que integran la Primera Línea del Metro para Bogotá Tramo 1, la EMB controla el proyecto y por tanto es responsable del registro de los hechos económicos asociados al mismo.

Por lo cual, con fundamento en los conceptos emitidos por la CGN con los radicados No 20211100070041 del 3 de septiembre de 2021 y No 20211100070161 del 6 de septiembre de 2021; se consulta: ¿Está obligada la EMB S.A. a aplicar los lineamientos dispuestos por la Resolución 226 de 2020 expedida por la CGN?”

CONSIDERACIONES

La escritura pública No. 3192 del 15 de diciembre de 2020, de la Notaría Once de Bogotá D.C., por medio de la cual se reforman los estatutos sociales de la Empresa Metro de Bogotá S.A. (EMB), establece:

“ARTÍCULO PRIMERO: Modificar los artículos No. 6, No. 7, No. 47, No. 65 y No. 66 de los estatutos sociales de la siguiente manera:

Artículo 6.

OBJETO SOCIAL. Corresponde a la empresa “METRO DE BOGOTÁ S.A.” realizar la planeación, estructuración, construcción, operación, explotación y mantenimiento de las líneas férreas y del metro que hacen parte del Sistema Integrado de Transporte Público de Bogotá, así como la adquisición, operación, explotación, mantenimiento y administración del material rodante.

A su vez, la Empresa liderará, promoverá, desarrollará y ejecutará proyectos urbanísticos, en especial de renovación urbana, construirá y mejorará el espacio público en las áreas de influencia de las líneas del metro, con criterio de sostenibilidad.”

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y modificado por la Resolución 167 de 2020, establece:

“6. DEFINICIÓN, RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE CONSTITUYEN LOS ESTADOS FINANCIEROS

(...)

6.1.1. Activos

48. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener 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.

49. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad

para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

60. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad”. (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el artículo 1º de la Resolución 226 de 2020 “Por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores” establece:

“ARTÍCULO 1º. Incorporar, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores, con el siguiente texto:

A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores. Este procedimiento también aplicará a las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen en calidad de entes gestores.

(...)

El ente gestor es la entidad del sector público que se constituye con el fin adelantar, en nombre de la entidad territorial, las actividades de planificación, gestión, coordinación, supervisión y seguimiento del SITMP, las cuales son necesarias para su implementación y sostenibilidad.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el artículo 1º de la Resolución 226 de 2020, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores aplica a las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen en calidad de entes gestores. Por lo tanto, al constituirse la EMB como un ente operador, tal como se evidencia en sus estatutos sociales, no se encuentra bajo el alcance del mencionado Procedimiento.

En ese sentido, le corresponde a Bogotá D.C. y a la EMB evaluar conjuntamente cada uno de los aspectos que constituyen la existencia del control sobre los activos, para determinar la entidad que debe incorporar en su

información financiera la contabilidad del SITMP, por ser aquella que obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o potencial de servicios de los recursos y bienes, y asume sustancialmente los riesgos y obligaciones inherentes asociados con los bienes, recursos y sostenibilidad del SITMP.

CONCEPTO No. 20211100112801 DEL 21-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Responsabilidad y ejercicio del control interno contable

Doctora
MARTHA LILIANA BARRERA DIAZ
Profesional
Secretaría Jurídica Distrital
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), trasladada por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública mediante radicado N° 20210010060832 el 08 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Teniendo en cuenta que la Contraloría de Bogotá realiza apertura de investigación disciplinaria al contador, por inexactitudes en los cálculos de depreciaciones y amortizaciones de algunos elementos de Propiedad planta y equipo (PPyE) de una entidad Distrital.

Agradezco su colaboración para saber si existe algún concepto teniendo en cuenta que el contador NO ES EL FUNCIONARIO RESPONSABLE del proceso de depreciaciones y amortizaciones que se realiza desde otra área y cuyo sistema no depende del área contable de la entidad.

Dentro de las funciones de contador de cualquier entidad, está el realizar pruebas y verificaciones aleatorias, dado que no se alcanza a revisar el 100% de la información que se incorpora a los estados financieros por parte de las diferentes áreas. Por otra parte, y teniendo en cuenta lo establecido en la Resolución N° 193 de 2016 de la Contaduría General de la Nación, numerales 3.19.1 y 3.19.2:

(...)

La responsabilidad y veracidad de la información contable de la entidad, depende de todos. (en el entendido que el Contador no puede realizar todos los procesos conexos de la entidad).”

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado por la Resolución 193 de 2016, establece:

“INTRODUCCIÓN

Este Procedimiento orienta a los responsables de la información financiera de las entidades en la realización de las gestiones administrativas necesarias para garantizar la producción de información financiera que cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel a que se refieren los marcos conceptuales de los marcos normativos incorporados en el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

La información revelada en los estados financieros deberá ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas, aleatorias, internas o externas que acrediten sus características fundamentales de relevancia y representación fiel y que confirmen la aplicación estricta del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de la entidad.

1. ASPECTOS GENERALES

1.1. Definición del control interno contable

Es el proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad, así como de los responsables de las áreas financieras y contables, se adelanta en las entidades, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, de modo que garanticen razonablemente que la información financiera cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

(...)

1.3. 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.

(...)

1.4. Riesgo de índole contable

Representa la posibilidad de ocurrencia de eventos, tanto internos como externos, que tienen la capacidad de afectar el proceso contable y que, como consecuencia de ello, impiden la generación de información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública. El riesgo de índole contable se materializa cuando los hechos económicos generados en la entidad no se incluyen en el proceso contable o cuando, siendo incluidos, no cumplen con los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación dispuestos en el Régimen de Contabilidad Pública.

2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

El proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos.

(...)

La identificación de las diferentes etapas del proceso contable, las actividades que las conforman, así como los riesgos y controles asociados a cada una ellas constituyen una acción administrativa de primer orden que busca garantizar la calidad de la información financiera.

2.1. Marco de referencia del proceso contable

(...)

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

2.2. Etapas del proceso contable

En todo sistema se identifican tres elementos básicos: las entradas, el proceso y las salidas, siendo inherente a todo proceso, bajo un enfoque sistémico, su ejecución a partir de la planeación y la permanente verificación y retroalimentación conducentes a la mejora continua. Las entradas proveen al sistema los insumos para que sean procesados, de forma que se obtenga uno o varios productos; el proceso es la acción de transformación de los insumos; y las salidas son los productos, es decir, los resultados obtenidos mediante ese proceso de transformación.

(...)

2.2.2. Medición Posterior

Es la etapa en la que se actualiza la medición de los elementos de los estados financieros conforme al marco normativo aplicable a la entidad. Esta etapa incluye la valuación y registro de los ajustes al valor de la partida específica del elemento correspondiente.

2.2.2.1. Valuación

Es la subetapa en la que se determina el nuevo valor de la partida específica de los elementos de los estados financieros conforme al marco normativo aplicable a la entidad.

2.2.2.2. Registro de ajustes contables

Es la subetapa en la que se elaboran los comprobantes de contabilidad y se efectúan los asientos de los ajustes en los libros respectivos utilizando el Catálogo General de Cuentas aplicable a la entidad.

(...)

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

La identificación de riesgos permite conocer los eventos que representan algún grado de amenaza para el cumplimiento de la función del área responsable del proceso contable y que producen efectos desfavorables para sus clientes y grupos de interés. A partir de ellos, se analizan las causas, los agentes generadores y los efectos que se pueden presentar con su ocurrencia.

(...)

Una visión integral del proceso contable debe considerar la existencia de factores que tiendan a impedir que los objetivos del proceso contable se cumplan a cabalidad; por lo cual, se hace necesario que el preparador de la información los identifique y revise permanentemente, y que emprenda las acciones necesarias para mitigar o neutralizar su impacto.

Los responsables de la información financiera deben identificar, analizar y gestionar los riesgos contables para alcanzar el objetivo de producir información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

El proceso de identificación de riesgos contables debe considerar los riesgos causados por factores tanto internos como externos. Dentro de los factores externos se pueden citar: cambios en la regulación contable pública, cambios en la regulación impositiva, hechos de fuerza mayor como desastres naturales, desarrollos tecnológicos, etc. Dentro de los principales factores internos causantes de riesgos se pueden citar: la estructura del área contable, la competencia y suficiencia del talento humano, la disponibilidad de los recursos financieros, y la calidad y operatividad de los recursos tecnológicos que se puede evidenciar en situaciones como la falta de capacitación del personal del área contable, la inadecuada infraestructura tecnológica y el software obsoleto, entre otros.

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.1. Estructura del área contable y gestión por procesos

De acuerdo con la complejidad de la estructura organizacional y de las operaciones que desarrollan las entidades, deberán contar con una estructura del área contable que les permita desarrollar adecuadamente todas las etapas que comprenden el proceso contable. En tal sentido, deberán diseñar y mantener, en su estructura organizacional, los procesos necesarios para la adecuada administración del sistema contable y disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones.

Con tal fin, las entidades deberán adelantar acciones tendientes a determinar la forma como circula la información, observando su conveniencia y eficiencia, así como su contribución a la neutralización o mitigación de los riesgos relacionados con la oportunidad de la información.

(...)

3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

El hecho de que la contabilidad deba tener una estructura documental, de una parte, le permite a la administración, dejar constancia escrita de los hechos económicos que se han presentado en el transcurso de un tiempo determinado (período contable), lo que respalda, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. De otra parte, la estructura documental permite que los organismos que ejercen control fiscal (Contraloría General de la República, contralorías departamentales y municipales, y demás instituciones de fiscalización asignadas por la Constitución Política) obtengan las evidencias suficientes y de calidad que los procedimientos y técnicas de fiscalización exigen para efectos de expresar un juicio sobre la información financiera de la cual es responsable el administrador público.

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

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.

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.

(...)

3.2.9. 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.

(...)

3.2.12. Reconocimiento de estimaciones

Las entidades deberán realizar el cálculo y reconocimiento adecuado de las amortizaciones, agotamiento, depreciaciones, deterioro y provisiones, asociados a los activos y pasivos, según el caso, de conformidad con lo dispuesto en el marco normativo que le sea aplicable a la entidad.

3.2.13. Actualización de los valores

Los bienes, derechos y obligaciones de la entidad deberán actualizarse, de conformidad con los criterios definidos en el marco normativo aplicable a la entidad, para la medición posterior.

3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

Debe realizarse permanentemente el análisis de la información contable registrada en las diferentes subcuentas, a fin de contrastarla y ajustarla, si a ello hubiere lugar, con las fuentes de datos que provienen de aquellas dependencias que generan información relativa a bancos, inversiones, nómina, rentas o cuentas por cobrar, deuda pública, propiedad, planta y equipo, entre otros.

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

En todos los casos, deberá dejarse evidencia, en papeles de trabajo, de los análisis y conciliaciones de cuentas que sirvieron de soporte a los ajustes realizados. De igual forma, se deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para la elaboración periódica de conciliaciones de forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre los documentos soporte y los libros de contabilidad." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. En este sentido, la CGN se pronunciará de forma general respecto a la responsabilidad y ejercicio del control interno contable, de acuerdo a la normativa expedida por esta entidad, absteniéndose de realizar valoraciones o pronunciamientos concretos respecto al tema planteado que es asunto de investigación por parte de la entidad competente.

Así las cosas, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable orienta al representante legal y

a los responsables de las áreas contables y financieras para el desarrollo del sistema de control interno que propenda por la mitigación del riesgo contable, lo cual contribuye a la generación de información financiera con las características cualitativas fundamentales de representación fiel y relevancia. Dicho sistema se materializa con la implementación de controles que prevengan o corrijan los efectos adversos de los diferentes eventos que puedan ocurrir, tanto en el ámbito interno como externo de la entidad, sobre las diferentes etapas del proceso contable que esta ejecuta.

Es pertinente señalar que el proceso contable se compone por las etapas de reconocimiento, medición posterior y revelación. Por lo que los eventos que impidan la obtención de información financiera con las características cualitativas señaladas pueden ocurrir en cualquiera de las tres etapas mencionadas. En consecuencia, la entidad debe diseñar un sistema de control interno contable que abarque la totalidad del proceso contable, conforme sus propias políticas, estructura, procedimientos y sistemas internos de información.

Para tal propósito, el Procedimiento citado describe unas actividades y herramientas mínimas que debe realizar o implementar toda entidad sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, dentro de las que, en relación con su consulta, se destacan las siguientes:

- a. Contar con una estructura del área contable que les permita desarrollar adecuadamente todas las etapas que comprenden el proceso contable, para lo cual debe: i) diseñar y mantener, en su estructura organizacional, los procesos necesarios para la adecuada administración del sistema contable; y ii) adelantar acciones tendientes a determinar la forma como circula la información, observando su conveniencia y eficiencia, así como su contribución a la neutralización o mitigación de los riesgos relacionados con la oportunidad de la información.
- b. Implementar herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera, 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.
- c. Implementar un sistema documental que permita que la información sea verificable, es decir, que sea susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud, así como la adecuada aplicación del marco normativo que le sea aplicable por parte de la entidad. Esto permite: i) respaldar, de manera objetiva, la gestión administrativa y el cumplimiento legal de las disposiciones que la regulan, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública; y ii) que los organismos que ejercen control fiscal 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.
- d. Establecer 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, así como 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.

e. Garantizar un compromiso institucional con la gestión del riesgo contable mediante la coordinación entre las diferentes dependencias que intervienen en el proceso contable, lo que implica que, a partir de una visión sistémica de la contabilidad, se exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable. Así, 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. Por lo tanto, 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.

f. Realizar el cálculo y registro de la actualización del valor, que en algunas ocasiones requiere de estimaciones, de los activos y pasivos, de conformidad con el marco normativo aplicable a la entidad.

g. Desarrollar 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. Por lo que, se deben 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.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, los responsables de las áreas financieras y contables, junto con el representante legal de la entidad, tienen bajo su responsabilidad el proceso de control interno contable, lo cual implica que deben implementar controles y desarrollar actividades que propendan por la mitigación del riesgo contable.

Es decir, en un ejercicio de autoevaluación y autocontrol, el contador y los demás responsables de las áreas financieras y contables de una entidad de gobierno deben contribuir al desarrollo de las actividades que se señalan en el Procedimiento citado, con el fin de garantizar que la información financiera preparada y presentada cumpla con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. En este sentido, en aquellas partes del proceso contable en las que no participen directamente, deben aplicar procedimientos, herramientas o actividades que le permitan verificar razonablemente que las características fundamentales de la información financiera no serán menoscabadas.

Así las cosas, en los términos señalados en el Procedimiento, el contador de una entidad de gobierno, los demás responsables de las áreas financieras o contables y el representante legal de la entidad son la principal parte responsable del proceso contable y del sistema documental contable en todas y cada una de sus etapas y subetapas, sin perjuicio de la responsabilidad que tengan los funcionarios de otras dependencias que actúan como proveedores de información para la ejecución del proceso contable, y de la responsabilidad de los funcionarios que ejecutan actividades contables, definida en los respectivos manuales que para el efecto haya expedido la entidad.

Ahora bien, si se ha detectado que ocurrieron errores en la estimación de depreciaciones y amortizaciones, la entidad debe corregir estos errores, de conformidad con lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores,

del Capítulo VI. Normas sobre la presentación de estados financieros y revelaciones, de las Normas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20211100113881 DEL 28-12-2021

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Situaciones especiales respecto a las formas de organización y ejecución del proceso contable Información objeto de agregación para el reporte a la CGN

Doctor
ERASMO HEREDIA CELIS
Municipio de Barrancabermeja
Barrancabermeja, Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400063772, el 25 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Me podrian decir cual es la Resolución, Circular o cualquier otra norma vigente, que le ordene al al Alcalde o jefe de Control Interno de la Alcaldía, a agregar a la Personería, Concejo municipal, Contraloría municipal entre otras entidades externas, a unificar en una sola matriz, de la evaluación del control Interno contable.”

CONSIDERACIONES

La Resolución 194 de 2020 “Por la cual se señala la obligación para las contralorías territoriales de organizar y reportar en forma independiente la información contable de las diferentes categorías de información a la Contaduría General de la Nación, se modifican el inciso primero del numeral 3 del Procedimiento para la agregación de información, diligenciamiento y envío de los reportes de la Categoría información contable pública - Convergencia, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP) y el numeral 3.3 de la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable” establece:

ARTÍCULO 1º. A partir del 1º de enero de 2021 las contralorías territoriales deberán organizar y reportar la información contable pública de manera independiente de las gobernaciones o alcaldías.

ARTÍCULO 2º. Las contralorías territoriales, como entidades contables públicas, continuarán aplicando el marco normativo contable para entidades de gobierno y cumplirán con todas las obligaciones contables señaladas en la Resolución 706 de 2016 y sus modificaciones y demás normas que establecen responsabilidades contables.” (Subrayado fuera de texto).

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 456 de 2017, establece:

“4. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

69. Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica, administrativa o económica que: a) desarrolla funciones de cometido estatal, b) controla recursos públicos, c) debe realizar una gestión eficiente de los recursos públicos que controla, d) está sujeta a diversas formas de control y e) está obligada a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación.

70. La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica, si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; como unidad administrativa, si se crea sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándola de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal; y como unidad económica, si se le destinan o provee recursos públicos, pero carece de autonomía y de personería jurídica.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 de la Norma de proceso contable y sistema documental contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“3. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

(...)

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información para garantizar el cumplimiento de las políticas y normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.
- f) Llevar los libros principales y auxiliares junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de los libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

3.2. Contabilidad separada en unidades contables

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual este se lleva a cabo por una unidad contable central y una o varias unidades contables dependientes, que procesan su propia información contable en forma separada, la cual se integra posteriormente para la preparación y presentación de los estados financieros de la entidad.

La unidad contable central deberá, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable para las diferentes unidades contables de la entidad.
- b) Definir y establecer las políticas contables que deben ser aplicadas por la unidad contable central y por las unidades contables dependientes, a partir del marco normativo aplicable a la entidad.
- c) Establecer los procedimientos internos y flujos de información entre las unidades contables de la entidad, para garantizar el cumplimiento de las políticas, y las normas de contabilidad aplicables, y con ello, la generación de los estados financieros con las características cualitativas de la información financiera.
- d) Establecer controles en las diferentes unidades contables de la entidad para garantizar la continuidad del proceso contable.
- e) Llevar los libros principales que incorporen sus operaciones y, cuando así se defina, las operaciones de otras unidades de la entidad.
- f) Llevar los libros auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad central, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales y auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Establecer y coordinar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, en las diferentes unidades contables, previos a la generación de los estados financieros.
- i) Preparar y presentar los estados financieros de la entidad. Para su preparación, integrará la información de las diferentes unidades contables, eliminando los saldos correspondientes a transacciones realizadas entre las unidades contables de la entidad.

La unidad dependiente deberá, como mínimo:

- a) Aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central.
- b) Procesar la información contable de la unidad en forma separada.
- c) Enviar su información a la unidad contable central en las fechas, formas y contenido, establecidas por la unidad contable central.
- d) Definir los flujos de información al interior de la unidad contable.
- e) Cumplir con los flujos de información establecidos por la unidad contable central.
- f) Llevar los libros principales o auxiliares que incorporen únicamente las operaciones de la unidad junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad.
- g) Definir la política de conservación y preservación de sus libros principales o auxiliares, junto con sus respectivos soportes y comprobantes de contabilidad, conforme a las disposiciones legales vigentes sobre la materia.
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros.”

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 o de las asambleas departamentales, 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 de texto).

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.5. Responsabilidad de los contadores de las entidades que agregan información

El contador público que tenga a cargo la contabilidad de la entidad que agrega información financiera de entidades y organismos sin personería jurídica deberá implementar los controles o acciones administrativas que garanticen el suministro oportuno de información agregada a la Contaduría General de la Nación.

(...)

4. INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

El Informe Anual de Evaluación del Control Interno Contable, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, se presentará mediante el diligenciamiento y reporte del formulario por medio del cual se hacen las valoraciones cuantitativa, cualitativa y para efectos de gestión...”

El numeral 3 del 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 por la Resolución 159 de 2019, establece:

“3. AGREGACIÓN DE INFORMACIÓN PARA EL REPORTE A LA CGN

(Inciso modificado por el artículo 5 de la Resolución 194 de 2020). Las alcaldías y las gobernaciones, agregarán la información contable de los concejos y personerías municipales y distritales, asambleas departamentales, 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 si, 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.

3.1. Información objeto de agregación

Los formularios objeto de agregación son los siguientes:

- 1) CGN2015 001 SALDOS Y MOVIMIENTOS CONVERGENCIA
- 2) CGN2015 002 OPERACIONES RECIPROCAS CONVERGENCIA
- 3) CGN2016C01 VARIACIONES TRIMESTRALES SIGNIFICATIVAS

3.2. Requisitos para el reporte de la información de la entidad agregada a su agregadora

La información que envía la entidad agregada a su agregadora debe reunir los siguientes requisitos: a) debe enviarse de forma oportuna, con el fin de que la entidad agregadora cumpla con las fechas establecidas en la resolución de plazos y requisitos; b) debe remitirse en medio magnético o electrónico; c) debe conservarse la misma estructura definida a través del Sistema CHIP; d) Debe verificarse previamente la consistencia de la información; y e) la información reportada debe estar certificada y los aspectos administrativos y logísticos, relacionados con tiempos y forma de entrega, entre otros, serán establecidos y definidos entre las entidades partícipes del proceso.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en la Resolución 194 de 2020, a partir del 1º de enero de 2021 las contralorías territoriales deberán organizar y reportar la información contable pública de manera independiente de las gobernaciones o alcaldías. Por lo cual, corresponde a la Contraloría de Barrancabermeja diligenciar y reportar de forma independiente su informe anual de evaluación del control interno contable.

Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el numeral 3 de la Norma de proceso contable y sistema documental contable, cada entidad contable pública debe definir su forma de organización y ejecución del proceso contable, la cual puede ser de contabilidad centralizada o de contabilidad separada en unidades contables. Por lo cual, el municipio, el Concejo y la Personería de Barrancabermeja pueden elegir de forma independiente su forma de organización y ejecución del proceso contable.

No obstante, de acuerdo con lo establecido en el numeral 3.3. Situaciones especiales, de la Norma de proceso contable y sistema documental contable, las entidades territoriales podrán llevar, de forma centralizada, la contabilidad de los concejos y personerías municipales o de las asambleas departamentales, siempre y cuando exista consenso entre las partes.

En este sentido, en caso de existir consenso, la contabilidad del Concejo y de la Personería se puede llevar de forma centralizada en el municipio de Barrancabermeja, teniendo en cuenta que si la información del Concejo o de la Personería puede separarse, cada una deberá presentar su información financiera, y como consecuencia, cada una deberá diligenciar su propio informe anual de evaluación del control interno contable.

Lo anterior, teniendo en cuenta que para efecto de reporte a la CGN, el municipio deberá agregar la información de dichas entidades de acuerdo con lo señalado en el Procedimiento incorporado por la Resolución 159 de 2019, de lo que se desprende que el informe anual de evaluación del control interno contable no será objeto de agregación.

Por otra parte, el numeral 3.3. también señala que cuando no sea factible separar la información financiera de dichos organismos para preparar y presentar estados financieros independientes, la entidad territorial deberá integrarla en sus estados financieros. Por lo cual, en caso de que la información de la Personería o del Concejo no se pueda separar, no se constituirán como entidades contables públicas independientes del municipio. Así las cosas, la información financiera de estas entidades se integrará en la información financiera del municipio, de lo que se colige que sólo se diligenciará un informe anual de evaluación del control interno contable.

Ahora bien, en caso de que las partes no acuerden llevar la contabilidad de forma centralizada, el Concejo y la Personería como entidades contables públicas diferentes al municipio de Barrancabermeja, deberán diligenciar sus propios informes anuales de evaluación del control interno contable, aunque para efecto de reporte a la CGN, el municipio deba agregar la información de dichas entidades de acuerdo con lo señalado en el Procedimiento incorporado por la Resolución 159 de 2019, de lo que se desprende que el informe anual de evaluación del control interno contable no será objeto de agregación.

Los procedimientos referidos se pueden ser consultados en las siguientes rutas:

RCP → RCP en convergencia con NIIF-NICSP → Procedimientos Transversales → Elegir la última versión del Procedimiento para la evaluación del control interno contable → Descargar.

RCP → RCP en convergencia con NIIF-NICSP → Procedimientos Transversales → Elegir la última versión del Procedimiento para agregación de información, diligenciamiento y envío de los reportes de la categoría información... → Descargar.

RCP → RCP en convergencia con NIIF-NICSP → Proceso Contable y Sistema Documental Contable Transversales
→ Elegir la última versión de la Norma → Descargar.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211100001491 del 03-02-2021
20211100001721 del 08-02-2021
20211100002081 del 11-02-2021
20211100002111 del 11-02-2021
20211100002691 del 17-02-2021
20211100003431 del 24-02-2021
20211100005751 del 08-03-2021
20211100010771 del 16-03-2021
20211100013641 del 06-04-2021
20211100016361 del 15-04-2021
20211100016371 del 15-04-2021
20211100018661 del 19-04-2021
20211100021301 del 26-04-2021
20211100021591 del 27-04-2021
20211100021611 del 27-04-2021
20211100022781 del 06-05-2021
20211100023471 del 10-05-2021
20211100023481 del 10-05-2021
20211100023511 del 10-05-2021
20211100023541 del 10-04-2021
20211100023901 del 11-05-2021
20211100025811 del 14-05-2021
20211100025821 del 14-05-2021
20211100025841 del 14-05-2021
20211100027041 del 19-05-2021
20211100027081 del 19-05-2021
20211100031121 del 28-05-2021
20211100033301 del 02-06-2021
20211100039931 del 08-06-2021
20211100040951 del 09-06-2021
20211100042571 del 11-06-2021
20211100046621 del 21-06-2021
20211100047481 del 21-06-2021
20211100051271 del 25-06-2021
20211100051401 del 28-06-2021
20211100056411 del 11-07-2021
20211100057941 del 15-07-2021
20211100059601 del 18-07-2021
20211100059621 del 18-07-2021

20211100060781 del 28-07-2021
20211100060831 del 28-07-2021
20211100061491 del 02-08-2021
20211100061501 del 02-08-2021
20211100061541 del 02-08-2021
20211100061731 del 04-08-2021
20211100061801 del 04-08-2021
20211100063261 del 06-08-2021
20211100064681 del 11-08-2021
20211100066371 del 17-08-2021
20211100068741 del 26-08-2021
20211100068781 del 26-08-2021
20211100069001 del 27-08-2021
20211100069471 del 01-09-2021
20211100069481 del 02-09-2021
20211100070041 del 03-09-2021
20211100070161 del 06-09-2021
20211100070361 del 08-09-2021
20211100077491 del 15-09-2021
20211100076531 del 14-09-2021
20211100076591 del 14-09-2021
20211100075601 del 14-09-2021
20211100078591 del 21-09-2021
20211100078631 del 21-09-2021
20211100080421 del 23-09-2021
20211100068281 del 24-09-2021
20211100081091 del 27-09-2021
20211100082121 del 05-10-2021
20211100082581 del 07-10-2021
20211100082921 del 08-10-2021
20211100082121 del 05-10-2021
20211120085871 del 19-10-2021
20211120087851 del 19-10-2021
20211100086201 del 20-10-2021
20211100086351 del 21-10-2021
20211100086541 del 22-10-2021
20211100087001 del 26-10-2021
20211100087011 del 26-10-2021
20211100087511 del 29-10-2021
20211100090271 del 08-11-2021
20211100093411 del 23-11-2021
20211100093461 del 23-11-2021
20211100095271 del 26-11-2021
20211100096431 del 29-11-2021
20211100096441 del 29-11-2021

20211100098571 del 02-12-2021
20211100112811 DEL 21-12-2021
20211100114051 DEL 29-12-2021
20211100114131 DEL 29-12-2021
20211100107891 DEL 14-12-2021
20211100112831 DEL 21-12-2021
20211100113181 DEL 23-12-2021
20211100113691 DEL 27-12-2021
20211100113701 DEL 27-12-2021
20211100113721 DEL 27-12-2021
20211100113931 DEL 28-12-2021
20211100114171 DEL 29-12-2021
20211120114201 DEL 29-12-2021
20211120114271 DEL 30-12-2021
20211120104681 DEL 13-12-2021

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 20211100021841, de fecha 29-04-2021 modifica el literal a) del concepto N° 20211100018851 del 19-04-2021.

El Concepto CGN No. 2020200055581 del 20 de octubre de 2020, fue derogado por el Concepto CGN No. 20211120003711 del 01 de marzo de 2021.

El concepto CGN No. 20211100114171 del 29-12-2021 deroga el concepto N° 20211100093461, del 23 de noviembre de 2021.

El concepyo CGN No. 20211120111361 del 16-12-2021 deroga el concepto N° 20211100071211, del 09 de septiembre de 2021.

El concepto CGN No. 20211120112521 del 20-12-2021 deroga el concepto N° 20211100064681, del 11 de agosto 2021.